

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA

EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Srovnání daňového a odvodového systému České republiky s vybranými zeměmi
Comparison of Tax and Levy System in the Czech Republic and Selected Countries

Student: Petra Doleží

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Jiřina Krajčová

Ostrava 2011

Zde se vloží zadání (originál do tuhých desek, kopie do polotuhých desek)

prohlášení

Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou práci, včetně všech příloh, vypracovala samostatně.

V Ostravě dne 11. května 2011

.....

Petra Doleží

1. Úvod.....	1
2. Systém daní a odvodů České republiky	2
2.1. Daně.....	2
2.1.1. Historie daní	3
2.1.2. Funkce daní	4
2.1.3. Daňové principy	6
2.1.4. Třídění daní	8
2.1.5. Legislativní úprava daní	15
2.1.6. Daňové ráje	17
2.2. Odvody	18
2.2.1. Plátcí pojistného na veřejné zdravotní pojištění.....	22
Vyměřovací základ.....	23
Odvod pojistného	24
Další osoby, které jsou plátcí pojistného na veřejné zdravotní pojištění	28
3. Systém daní a odvodů ve vybraných zemích	30
4. Mezinárodní dvojí zdanění v praxi.....	38
4.1. Popis společnosti	38
4.2. Popis poplatníka	38
4.3. Určení daňového rezidentství	39
4.4. Smlouva o zamezení dvojího zdanění	40
4.5. Platba daní a odvodů/	41
4.6. Návrhy řešení.....	42
5. Závěr.....	44

[Seznam obrázků](#)

Seznam zkratk

Seznam tabulek

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Seznam příloh

Poděkování:

Děkuji vedoucí práce Ing. Jiřině Krajčové za odborné vedení a poskytnutí cenných rad a informací při zpracování mé bakalářské práce.

1. Úvod

Daňové systémy existovaly již ve starověku a středověku. Časem začal být systém daní tak propracovaný, že se v Římě kvůli jejich usilovnému vybírání zavedlo pravidelné sčítání lidu. Daně však nebyly vybírány pravidelně, jako je tomu v dnešní době, ale byly platbou dobrovolnou. Nebyly tedy největším přínosem panovníka. Na našem území je nejstarší přímou daní, daň míru, kterou zavedl kníže Boleslav I., a převedl ji na peněžitou podobu poté, co zavedl ražbu mincí. Akcízy byly předchůdci nepřímých daní. Představovaly různé poplatky a cla vybírané na hranicích nebo při vjezdu do měst. Platily se v penězích nebo v naturální podobě.

V roce 1799 vznikla v Anglii první důchodová daň. V roce 1898 poté vznikají první státní systémy příspěvků na sociální zabezpečení a to v Německu. Koncem 19. století také vznikají první daně z příjmů fyzických osob. V této době vznikají také první daňové reformy, ale jen ve vyspělých zemích. U nás tato reforma, která zavedla moderní systém daní, proběhla v 90. letech 19. století. Ve 20. Století byl vývoj daní rychlý, a rychle také rostla výše daní.

Nejnovějšími daněmi jsou daně z přidané hodnoty a ekologické daně. Daň z přidané hodnoty vznikla v 60. letech ve Francii. Ve vyspělých zemích tvoří daně asi 30-50% jejich hrubého domácího produktu.

Bakalářská práce se skládá ze dvou hlavních částí, části teoretické a praktické. V první části je cílem popsat systém daní a odvodů. Podrobně se zde zabýváme historií, vývojem, charakteristikou, funkcí daní a odvodů. Druhou částí bakalářské práce je část praktická. V této části se věnujeme placením daní a odvodů fyzické osoby, která je členem představenstva na základě mandátní smlouvy.

Nebylo by nic složitějšího určit, jak fyzická osoba zdaňuje své příjmy, pokud je členem představenstva na základě mandátní smlouvy. Problémem však je určení rezidentství dané osoby. Budeme se snažit na problém nahlédnout ze všech stran a navrhnout nejlepší a nejefektivnější řešení.

Cílem mé bakalářské práce je popis daňového a odvodového systému v ČR a jeho srovnání s vybranými zeměmi. V praktické části se budu zabývat určením daňového rezidentství poplatníka, který je členem představenstva dceřiné společnosti s majetkovou účastí ve Švýcarsku.

2. Systém daní a odvodů České republiky

2.1. Daně¹

Daně jako pojem nejsou chápány zcela jednoznačně, a proto mohou vzniknout nedorozumění. Existuje mnoho definic tohoto pojmu. Jedním z nich může být například to, které je používáno mezinárodní organizací OECD (Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj), která zní:

- „Daň je povinná nenávratná platba do veřejného rozpočtu.“²

Povinnost platit daň je v demokratických státech uložena zákonem. Nenávratnost platby znamená, že poplatník nemá nárok na ekvivalentní protihodnotu. Pojem veřejný rozpočet rozumíme nejen státní rozpočet, ale také rozpočty na všech stupních státní správy. Můžeme zde tedy zahrnout nejen rozpočty měst a obcí, ale také celostátní rozpočet či rozpočet Evropské unie. Daněmi jsou také příspěvky na sociální a zdravotní pojištění, cla či místní poplatky, kterými mohou být například poplatek za psa, svoz odpadu a další.

Daně je nutno rozlišovat od ostatních příjmů veřejných rozpočtů. Zde patří poplatky a půjčky. Poplatek je peněžní náhradou za služby poskytované veřejným sektorem. Je dobrovolný a účelový. Můžeme tedy říci, že poplatek je jakákoliv platba za službu nebo zboží, poskytovaná veřejným sektorem. Rozdíl mezi poplatkem a daní není vždy zcela zřetelný. Mnoho plateb je tudíž na hranici daně a poplatku. Půjčkou se rozumí úvěrový příjem veřejného rozpočtu. Je to návratná, nepovinná platba, která má účelový nebo neúčelový charakter. Charakter posuzujeme podle toho, zda vláda půjčku přijala s úmyslem financovat určitý projekt (půjčka účelová), nebo zda jejím cílem je vyrovnat deficit rozpočtu (půjčka neúčelová). Na rozdíl od daně je půjčka návratná a to včetně úroků.

¹ KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie – úvod do problematiky*. Praha:ASPI, a.s., 2005. 112 s. ISBN 80-7357-092-0.

² KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie – úvod do problematiky*. Praha:ASPI, a.s., 2005. 112 s. ISBN 80-7357-092-0.
Str. 9

2.1.1. Historie daní³

Daně se objevovaly již ve starověku a středověku. Římané byli ve vybírání daní velice schopní. Díky jejich usilovnému vybírání daní bylo rozvinuto sčítání lidu. Daně však tvořily nejprve jen doplňkovou část příjmu panovníka. Byly vybírány nepravidelně a až na výjimky tzv. dobrovolně. To znamená, že byly vybírány pouze, pokud chtělo podrobené území vyjádřit podřízenost panovníkovi, vykoupit člověka ze zajetí, nebo provdat dceru.

Prímými daněmi byly tzv. kontribuce, které se zpočátku vybíraly nepravidelně. Na našem území patří mezi nejstarší přímé daně daň míru, kterou zavedl kníže Boleslav I. A převedl ji na peněžní podobu poté, co zahájil ražbu mincí. Církev a šlechta byli obvykle od daně osvobozeni.

Nepřímými daněmi byly tzv. akcízy. Dalo by se říci, že to byly různé poplatky a cla na hranicích či při vjezdu do měst. Byly placeny peněžně, nebo naturálně.

Pohled na daně se však změnil po nástupu liberalismu. Začala být uznávána zásada všeobecnosti. Což znamenalo, že skončily dosavadní výjimky ze zdanění. Začínají vznikat nové typy daní a výše daně začala být závislá od skutečných výnosů a příjmů vlastníka.

Ve vyspělých evropských zemích proběhly koncem 19. století daňové reformy, které byly základem dnešních daní. V českých zemích, které byly součástí Rakouska, proběhla zásadní reforma v 90. letech 19. století. Tato reforma zavedla několik tzv. výnosových daní, ale také daň důchodovou. Ve 20. století výše daní neustále rostla, vývoj byl poněkud rychlý. Především k tomuto vývoji přispěly obě světové války. Před válkou byly potřeba peníze na zbraně a po válce na obnovu zničené země.

Nejnovějšími daněmi, které byly zaváděny na sklonku 20. století, jsou daň z přidané hodnoty a ekologické daně. Daň z přidané hodnoty byla poprvé zavedena ve Francii a to v 60. letech. Ve vyspělých zemích tvoří v současnosti daně asi 30-50 % jejich HDP.

Významnou roli v historii daní tvoří daňové reformy. Daňová reforma znamená změnu v daňových zákonech, která má sociálněekonomické cíle. Předpokládá se, že reforma pozitivně ovlivní ekonomický růst a spravedlivěji přerozdělí daňové břemeno. Mezi další cíle daňové reformy patří snížení státního dluhu, nebo splnění podmínek pro vstup do Evropské unie a další.

³ KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie – úvod do problematiky*. Praha:ASPI, a.s., 2005. 112 s. ISBN 80-7357-092-0.

Po druhé světové válce došlo k výraznému vývoji hospodářských zemí, což má za následek to, že daňové reformy neprobíhají v jednotlivých zemích izolovaně, ale vzniká tzv. vlna daňových reforem. Jednotlivé země se tedy navzájem ovlivňují.

Dle Messere proběhly tři základní vlny daňových reforem:

- první vlna – došlo k rozšíření sociálního pojištění. Tato vlna začala po druhé světové válce a byla ukončena v roce 1965.
- druhá vlna – v této vlně došlo především k zavedení daně z přidané hodnoty. Počátek této daně je ve Francii, kde byla zavedena v roce 1967. Daň z přidané hodnoty byla ve vyspělých zemích zavedena v 60. – 80. letech, a to zejména v souvislosti se vstupem do EU, ale také s rozvojem obchodu s ostatními zeměmi, které již na DPH přešly. V 80. A 90. letech poté došlo k rozvoji DPH v postkomunistických zemích. Tato vlna trvala od 60. do 90. let minulého století.
- třetí vlna – vznikla v USA. Této reformě šlo především o tři cíle: zvýšit ekonomickou motivaci subjektů, zvýšit přehlednost a spravedlnost daní a také zjednodušit daňové zákony, a zachovat daňové výnosy.

Československo začalo po roce 1989 uskutečňovat přechod z centrálně plánované ekonomiky na tržní ekonomiku. Součástí těchto reforem byla i daňová reforma, která začala postupně již v roce 1990 a vyvrcholila v roce 1993. V roce 1993 začaly platit nové daňové zákony. Rok 1993 byl rokem, kdy se Československý stát rozdělil. Daňové zákony však byly schvalovány v roce 1992, tudíž byly daně zpočátku až na malé odchylky stejné. Od té doby proběhlo mnoho novel v obou zemích a dnes jde o odlišné systémy.

2.1.2. Funkce daní⁴

Daně plní tři základní funkce. Těmito funkcemi jsou:

- funkce alokační – tato funkce se uplatňuje tehdy, když trh projevuje neefektivní rozmístění zdrojů. Příčinou selhání mohou být:

⁴ KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie – úvod do problematiky*. Praha:ASPI, a.s., 2005. 112 s. ISBN 80-7357-092-0.

Existence veřejných statků – jeho spotřeba je nedělitelná mezi jednotlivce. Každý jedinec tedy spotřebovává statek a jeho spotřeba nezmenšuje spotřebu ostatních jednotlivců. Jednotlivci nelze zamezit přístup k veřejnému statku. Statky se musí produkovat z veřejných peněz.

Existence statků pod ochranou – myslíme si, že by se jich mělo produkovat více, než kolik by byli lidé ochotni si pořídit na vlastní náklady. Příkladem je kultura, vzdělání nebo například bydlení.

Existence externalit – jsou to užitky nebo škody, které vznikají jako vedlejší produkty trhu a neprojevují se v ceně výrobku či služby. Externality se dělí na pozitivní a negativní. Příkladem pozitivní externality je například očkování. Jde tedy o užitek. Příkladem negativní externality je znečištění přírody. Stát může financovat pozitivní externalitu nebo ukládat sankce a pokuty za negativní externalitu.

Nedokonalá konkurence – dochází k selhání trhu a místo dokonalé konkurence nastupuje monopol. Ten vyrábí méně a za vyšší ceny, než by vyráběl trh. Stát může zasáhnout a monopol omezit.

- funkce redistribuční – jde o rozdělování důchodů, které lidé považují za nespravedlivé. Úkolem daní je tedy přesunout část důchodu od bohatších k chudším.
- funkce stabilizační – cílem této funkce je zajistit zaměstnanost a cenovou stabilitu. V době hospodářské krize by měly být daně menší a tím ponechávat více peněz poplatníkům. Tento krok vede k povzbuzení poptávky po zboží a službách. V době rozkvětu by poté měly být daně vyšší. Omezí se tím poptávka a nedojde k tzv. „přehřátí ekonomiky“

Existuje několik základních požadavků na daně. Daně by měly:

- být spravedlivé - toto kritérium je založeno na tom, že daně mají zajistit rovnoměrnější rozdělení důchodů, než jaké vyplývá z tržních podmínek. Lidé tedy mají platit daně podle toho, jaká je jejich platební schopnost. Proto chudí platí méně a bohatí více.
- být pružné a stabilní
- být jednoduché
- být efektivní – daně by neměly způsobovat zkreslení v cenách a užitku z různých druhů činností. Jiným způsobem neefektivnosti daní je velká administrativní náročnost.

- mít pozitivní vlivy na ekonomické chování subjektů
- správně působit na makroekonomické agregáty
- být právně perfektní - protože bez právní perfektnosti nemůže být daňový systém účinný
- politicky průhledné - musí být průhledné přijímání daňových zákonů, všechny daňové předpisy musí být všem daňovým subjektům k dispozici, musí být známo jak budou vybrané daně použity, tzn. musí být veřejné a průhledné sestavování veřejných rozpočtů i jejich skutečné plnění

2.1.3. Daňové principy⁵

Požadavky na daně (tzv. daňové principy) jsou různé. Mezi základní kritéria však patří:

- Spravedlnost
- Efektivnost
- Pozitivní vliv na ekonomické chování subjektů
- Správné působení na makroekonomické agregáty (makroekonomická pružnost)
- Právní perfektnost a politická průhlednost

Princip daňové spravedlnosti

Co je či není spravedlivé, nemůže ekonom hodnotit. Ekonom však může poukázat na to, jak se daňové ustanovení odrazí v bohatství a příjmech lidí. Ekonomie nám tedy pomáhá poukázat na spravedlivé zdaňování.

Spravedlivé daně se ukládají na základě dvou principů. Těmito principy jsou platební schopnost a princip prospěchu.

Spravedlnost daní je představována především v zajištění rovnoměrnějšího zajištění důchodů, než jaké vyplývá z tržních podmínek. Poté se jedná o platební princip. Lidé tedy mají platit daně podle toho jaká je jejich platební schopnost. Spravedlností můžeme také

⁵ KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie – úvod do problematiky*. Praha:ASPI, a.s., 2005. 112 s. ISBN 80-7357-092-0.

rozumět to, že lidé mají za placení daní dostat od státu protihodnotu. Poté se jedná o princip prospěchu

Princip daňové efektivity

Pokud jsou daně neefektivně ukládány, způsobují větší ochuzení státu i poplatníků, než daně efektivní. Mezi zdroje neefektivnosti patří distorzita (zkreslení) daní a administrativní náročnost

Dle požadavku efektivity by daně neměly způsobovat velké zkreslení v cenách a užitku z různých druhů činností. Zkreslení vedou poplatníky k nahrazení zdaněného zboží nebo činností jinými, které nejsou zdaněny, a tak narušují efektivní alokaci zdrojů v ekonomice.

Dalším způsobem neefektivnosti jsou příliš velké administrativní náklady. Společnosti by měly vynakládat jen náklady nezbytně nutné. Administrativní náklady nese nejenom stát, ale také poplatníci a plátcí daní, kteří musí vést daňovou účetnictví, platit daňové poradenství či vyplňovat daňová přiznání.

Princip daňových stimulů

Základem tohoto principu je požadavek, aby daně nepůsobily negativně na ekonomické chování subjektů. Nemají tedy omezovat pracovní úsilí lidí, ochotu spořit a přijímat podnikatelská rizika. Pokud daně ovlivňují poplatníka, mají na něj působit správným způsobem.

Princip makroekonomické pružnosti

Daně jsou pružné a reagují na růst hrubého domácího produktu, pokud krátkodobě působí na poptávku soukromého sektoru. Tím odčerpají část z jejího celkového objemu.

Daňová politika se stává součástí makroekonomické politiky, jestliže mohou být daně použity jako stabilizátory. Jako stabilizátory mohou být použity v případě, že celková efektivní poptávka má vliv na stabilitu.

Princip právní perfektnosti a politické průhlednosti

Čím více je preferována svoboda jednotlivce, tím více jsou tyto principy upřednostňovány. K nespravedlnosti a neefektivnosti dochází také v případě, že stát má převahu nad poplatníkem v informovanosti. Jsou proto vždy lepší daně, u kterých je zřejmé kdo je platí.

2.1.4. Třídění daní⁶

Daně lze třídit z několika různých hledisek. Mezi nejzákladnější a nejpoužívanější členění však patří členění daní podle způsobu uložení.

Dle způsobu uložení se daně dělí na:

- Daně přímé⁷

Přímé daně jsou takové, které poplatník (tedy ten, který je nese) platí na úkor svého příjmu, svého majetku. Dopadají na něj přímo, formou daně. Přenos na jiný subjekt není možný. Mezi daně přímé patří:

Daň z příjmu fyzických osob⁸

Daň z příjmu fyzických osob patří mezi daně přímé. Od 1. 1. 1993 nahradila daň ze mzdy, daň z příjmů z literární a umělecké činnosti a daň z příjmů obyvatelstva. Dle §2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, jsou poplatníky daně z příjmu fyzických osob fyzické osoby (dále jen „poplatníci“). Poplatníci, kteří mají na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržují, mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí. Poplatníci, kteří mají na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržují, nebo ti, o nichž to stanoví mezinárodní smlouvy, mají daňovou povinnost, která se vztahuje jen na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky (§22). Poplatníky obvykle se zdržujícími na území České republiky jsou poplatníci, kteří zde pobývají alespoň 183 dnů v příslušném kalendářním roce, a to souvisle nebo v několika obdobích. Do lhůty 183 dnů se započítává každý započatý den jejich pobytu na území České republiky. Bydlištěm se rozumí místo, kde má poplatník stálý byt s úmyslem se v tomto bytě zdržovat.

Dle §3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, jsou předmětem daně z příjmu fyzických osob

- příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky (§6),

⁶ *Třídění daní*, daňový poradce [online]. 2004, [cit. 2011-03-06]. Dostupný z WWW: <http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=74&typ=r&levelid=DA_490.HTM>

⁷ *Daň přímá*, daňový poradce. [online]. 2004. [cit. 2011-03-06]. Dostupný z WWW: http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=74&typ=r&refresh=yes&levelid=da_035.htm

⁸ *Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění.*

- příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti (§7),
- příjmy z kapitálového majetku (§8),
- příjmy z pronájmu (§9),
- ostatní příjmy (§10).

Základem daně podle § 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, je částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období, za které se považuje kalendářní rok, přesahují výdaje prokazatelně vynaložena na jejich dosažení, zajištění a udržení, pokud u jednotlivých příjmů dle §6 až §10 není stanoveno jinak.

Poplatníkovi, kterému plynou souběžně dva nebo více příjmů plynoucích z §6 až §10, je základem daně součet dílčích základů daně.

Od základu daně lze dle §15 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů,

- odečíst hodnotu darů poskytnutých obcím, krajům, organizačním složkám státu, právnickým osobám se sídlem na území České republiky, pokud úhrnná hodnota darů ve zdaňovacím období přesáhne 2% ze základu daně nebo činní alespoň 1 000 Kč. V úhrnu lze odečíst nejvýše 10% ze základu daně.

- odečíst také částku, která se rovná úrokům zaplaceným ve zdaňovacím období z úvěru ze stavebního spoření, úroky z hypotečního úvěru, poskytnuté bankou nebo pobočkou zahraniční banky anebo zahraniční bankou, sníženým o státní příspěvek poskytnutý podle zvláštních právních předpisů.

- odečíst příspěvek v celkovém úhrnu nejvýše 12 000 Kč zaplacený poplatníkem na jeho

- a) penzijní připojištění se státním příspěvkem. Lze odečíst částku, která se rovná úhrnu příspěvků zaplacených poplatníkem na jeho penzijní připojištění se státním příspěvkem na zdaňovací období sníženému o 6 000 Kč, nebo

- b) penzijní pojištění

- odečítáme ve zdaňovacím období poplatníkem zaplacené soukromé životní pojištění. Maximálně lze za zdaňovací období odečíst částku v úhrnu 12 000 Kč, a to i v případě, že má poplatník uzavřeno více smluv s více pojišťovnami.

- Odečíst zaplacené členské příspěvky členem odborové organizace odborové organizaci, která obhájí hospodářské a politické zájmy zaměstnanců. Lze odečíst nejvýše 1,5% zdanitelných příjmů §6, s výjimkou příjmů zdaněných srážkou podle zvláštní sazby daně. Maximálně lze odečíst 3 000 Kč za zdaňovací období.

- Odečíst úhrn za zkoušky, které ověřují výsledky dalšího vzdělání, pokud nebyly uhrazeny zaměstnavatelem ani nebyly uplatněny jako výdaj dle §24, poplatníkem s příjmy dle §7. Nejvýše lze odečíst 10 000 Kč, u poplatníka se zdravotním postižením 13 000 Kč a u poplatníka s těžším zdravotním pojištěním 15 000 Kč.

Sazbou daně podle § 16 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, činí 15%. Daň ze základu daně sníženého o nezdanitelnou část základu daně (§15) a o odčitatelné položky od základu daně (§34) zaokrouhleného na celé Kč dolů činí 15%.

Dle §6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, příjmy ze závislé činnosti jsou

a) příjmy ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního, služebního nebo členského poměru a obdobného poměru, v nichž poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu je povinen dbát příkazů plátce. Těmito příjmy se rozumějí i příjmy za práci žáků a studentů z praktického výcviku.

b) příjmy za práci členů družstev, společníků a jednatelů společností s ručením omezeným a komanditistů společností, a to i když nejsou povinni při výkonu práce pro družstvo nebo společnost dbát příkazů plátce a příjmy za práci likvidátorů,

c) odměny členů statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob,

d) příjmy plynoucí v souvislosti se současným, budoucím nebo dřívějším výkonem závislé činnosti podle písmen a) až c) nebo funkce bez ohledu na to, zda plynou od plátce, u kterého poplatník vykonává závislou činnost nebo funkci, nebo od plátce, u kterého poplatník závislou činnost nevykonává.

Fyzické osoby podávají daňové přiznání k dani z příjmu fyzických osob (dále jen „DPFO“). Fyzické osoby podávají daňové přiznání v případech stanovených v § 38g zákona o daních z příjmu. Obecně platí povinnost podat daňové přiznání, pokud úhrn příjmů, které jsou předmětem DPFO převýší za kalendářní rok 15 000 Kč. Do tohoto úhrnu se nezahrnují příjmy od DPFO osvobozené, příjmy zdaňované srážkovou daní a také příjmy vstupující do samostatného základu DPFO.

*Daň z příjmu právnických osob*⁹

Daň z příjmu právnických osob je přímou daní, která od 1.1.1993 nahradila odvody ze zisku, důchodovou daň a zemědělskou daň. Daň z příjmu právnických osob snižuje čistý zisk, který by mohl být rozdělen mezi vlastníky. Výjimkou je zisk vytvořený veřejnou obchodní společností nebo zisk připadající na komplementáře komanditní společnosti.

Poplatníky daně z příjmu právnických osob jsou osoby, které nejsou fyzickými osobami, a i organizační složky státu podle zvláštního právního předpisu (dále jen „poplatníci“). Poplatníci, kteří mají na území České republiky sídlo nebo místo vedení mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy z České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zahraničí. Poplatníci, kteří na území České republiky nemají své sídlo, mají daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy, které plynou ze zdrojů z České republiky. Zdaňovacím obdobím je kalendářní nebo hospodářský rok. Předmětem daně jsou příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem.

*Daň z nemovitosti*¹⁰

Daň z nemovitostí je daní přímou a je to daň, která je placena každoročně. Výnos z této daně náleží do rozpočtu té obce, v jejímž katastrálním území se nemovitost nachází. Tato daň je vybírána finančními úřady, v jejichž územním obvodu se nemovitost nachází. Daň je složena ze dvou částí. Tvoří ji daň z pozemků a daň ze staveb.

*Silniční daň*¹¹

Silniční daň je daní přímou. Daň silniční je řazena mezi daně majetkové. A to z důvodu, že předmětem daně jsou vozidla, tedy majetek. Daň silniční je upravena zákonem o dani silniční. Až na výjimku vozidel s celkovou hmotností nad 12 tun určených výhradně

⁹ *Daň z příjmů právnických osob.* [online]. 2004, [cit.2011-04-06]. Dostupný z WWW: <http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=74&typ=r&refresh=yes&levelid=da_048.htm>

¹⁰ *Daň z nemovitostí..* [online]. 2004, [cit.2011-04-06]. Dostupný z WWW: <http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=74&typ=r&refresh=yes&levelid=da_041.htm>

¹¹ *Daň silniční.* [online]. 2004, [cit.2011-04-06]. Dostupný z WWW: <http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=74&typ=r&refresh=yes&levelid=da_041.htm>

k přepravě nákladů, zdanění podléhají pouze ta vozidla, která jsou používána nebo určena k podnikání.

Daň dědická¹²

Daň dědická je daní přímou a je upravena zákonem o dani dědické, darovací a z převodu nemovitostí. Dani dědická nahradila v roce 1993 notářské poplatky z dědictví. Daň dědická se zabývá bezúplatným nabýváním majetku v souvislosti s úmrtím. Poplatník daně dědické je povinen ve stanovené lhůtě podat daňové přiznání, pokud je nabývaný majetek předmětem daně dědické a to i v případě, že je od daně osvobozen. Daň je splatná po obdržení platebního výměru. Minimální výše daně činí 100 Kč.

Daň darovací¹³

Daň darovací je daní přímou a je upravena zákonem o dani dědické, darovací a z převodu nemovitostí. Tato daň nahradila v roce 1993 notářské poplatky z darování. Tato daň se týká bezúplatného nabývání majetku mezi živými. Pokud je majetek předmětem daně darovací, je poplatník povinen podat, v zákonem stanovené lhůtě, daňové přiznání. Daň je splatná po obdržení platebního výměru. Minimální výše daně je 100 Kč.

Daň z převodu nemovitostí¹⁴

Daň z převodu nemovitostí je upravena zákonem o dani dědické, darovací a z převodu nemovitostí. Nahradila po roce 1993 notářské poplatky z převodu nemovitostí. Tato daň se týká úplatného převodu nemovitostí. Poplatník daně z převodu nemovitostí je povinen podat daňové přiznání k dani z převodu nemovitostí, pokud převedl majetek, který je předmětem daně z nemovitostí. Od 1.1.2004 je daň splatná v termínu pro podání daňového přiznání k dani z převodu nemovitostí. Minimální výše daně je 100 Kč.

¹² *Daň dědická*-daňový poradce. [online]. 2004, [cit.2011-04-06]. Dostupný z WWW:
<http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=74&typ=r&refresh=yes&levelid=da_026.htm >

¹³ *Daň darovací*-daňový poradce. [online]. 2004, [cit.2011-04-06]. Dostupný z WWW:
< http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=74&typ=r&refresh=yes&levelid=da_025.htm >

¹⁴ *Daň z převodu nemovitostí*-daňový poradce. [online]. 2004, [cit.2011-04-06]. Dostupný z WWW:
< http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=74&typ=r&refresh=yes&levelid=da_045.htm >

- Daně nepřímé¹⁵

„Daně přímé platí poplatník na úkor svého důchodu a předpokládá se, že je nemůže převést na jiný subjekt.“ Jedná se o daně majetkové a důchodové.

„U daní nepřímých se předpokládá, že je subjekt, který daň odvádí, neplatí z vlastního důchodu, ale že je přenáší na jiný subjekt.“ Prostřednictvím zvýšení ceny je daň přenesena na jiný subjekt. Mezi daně nepřímé patří zejména daň ze spotřeby a obrátů, daň z přidané hodnoty a clo. Subjektem u daní přímých je poplatník, u nepřímých daní plátce.

Mezi daně nepřímé patří:

*Daň z přidané hodnoty*¹⁶

Daň z přidané hodnoty je nepřímá daň. Tato daň od 1. 1. 1993 nahradila daň z obrátu.

Je to daň, která zatěžuje především konečného spotřebitele, tedy jak osobní spotřebu občanů, tak spotřebu státu a dalších subjektů, které neprovádějí podnikatelskou činnost. Tuto daň odvádí daňové subjekty, které jsou registrovány jako plátcí daně z přidané hodnoty. Plátce daně z přidané hodnoty má povinnost odvádět daň na výstupu za jím uskutečněná zdanitelná plnění a má také nárok na odpočet daně na vstupu u přijatých zdanitelných plnění. Předmětem daně je dodání zboží nebo převod nemovitosti za úplatu osobou povinnou k dani s místem plnění v tuzemsku, poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani s místem plnění v tuzemsku, pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie, dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.

Na vývoz zboží a dodání zboží do jiného členského státu se vztahuje osvobození od daně s nárokem na odpočet daně.

¹⁵ *Daň nepřímá*-daňový poradce. [online]. 2004, [cit.2011-04-06]. Dostupný z WWW:

< http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=74&typ=r&refresh=yes&levelid=da_032.htm >

¹⁶ *Daň z přidané hodnoty*-daňový poradce. [online]. 2004, [cit.2011-04-06]. Dostupný z WWW:

< http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=74&typ=r&refresh=yes&levelid=da_046.htm >

Spotřební daně¹⁷

Spotřební daně jsou jednorázové. Vybírají se od výrobce nebo dovozce ke konečnému spotřebiteli pouze jednou. Je pro ně typické použití pevné sazby daně. Spotřební daně se dělí na: daň z minerálních olejů, daň z lihu, daň z piva, daň z vína a meziproductů, daň z tabákových výrobků.

Dle objektu zdanění se daně dělí na:

- Daně důchodové
- Daně ze spotřeby
- Daně majetkové
- Daně z hlavy (daň, která není v současné době vyžívána)
- Daně výnosové

Dle charakteru veličiny, z níž se daň platí se daně dělí na:

- Daně kapitálové (objektem je veličina stavová, obvykle vyjadřuje množství zjištěné k určitému datu nebo určitému okamžiku) patří zde např:
 - Daň z nemovitosti
 - Daň dědická
 - Daň darovací
- Daně běžné (toková veličina zjištěná za určitý časový úsek) patří zde např:
 - Daň z příjmu fyzických osob
 - Daň z příjmu právnických osob
 - Daň z přidané hodnoty
 - Spotřební daně

Důležitou klasifikací je také klasifikace daní OECD (Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj). Tato klasifikace třídí daně do šesti hlavních skupin a dále do podskupin.

¹⁷ *Spotřební daně*-daňový poradce. [online]. 2004, [cit.2011-04-06]. Dostupný z WWW:

< http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=74&typ=r&refresh=yes&levelid=da_464.htm>

Klasifikace slouží především pro porovnání údajů mezi jednotlivými zeměmi. Tato klasifikace je také využívána v České republice.

Hlavními skupinami klasifikace daní OECD:

- **1000 Daně z důchodů, zisků a kapitálových výnosů**
- **2000 Příspěvky na sociální zabezpečení**
- **3000 Daně z mezd a pracovních sil**
- **4000 Daně majetkové**
- **5000 Daně ze zboží a služeb**
- **6000 Ostatní daně**

2.1.5. Legislativní úprava daní¹⁸

Zákonný podklad musí mít nejen výše daně, ale také povinnost a práva daňového poplatníka a povinnosti úřadů, který daň spravuje. Je třeba zákonem vymezit kdo má platit daň, z čeho se má daň platit, kolik se má platit, jakým způsobem se má platit či jaká pravidla mají účastníci daňového řízení dodržovat.

Můžeme vymezit dvě hlavní oblasti daňového zákonodárství.:

- Oblast hmotné právní úpravy
- Oblast procesní právní úpravy.

Hmotné právní úpravy jsou v České republice upraveny několika zákony a předpisy.

Hmotná právní úprava daní

V zákoně musí být uvedeno, kdo je subjektem daně. Subjektem daně je fyzická nebo právnická osoba. Na níž se daň vztahuje. Subjekty nazýváme daňový poplatník nebo plátcе daně. Pojem daňový poplatník se používá u přímých daní. Je to subjekt daní z příjmů, nebo daní majetkových. Pojem plátcе daně se používá u daní nepřímých. Plátcе neplatí daň ze

¹⁸ KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie – úvod do problematiky*. Praha:ASPI, a.s., 2005. 112 s. ISBN 80-7357-092-0.

svého předmětu daně, ale zahrne ji do ceny služeb či zboží. Aby mohla být daň určena, je nutné stanovit základ daně. Abychom mohli stanovit základ daně je nezbytně nutné co je předmětem daně. Předmětem daně mohou být příjmy, obrat atd.

Základ daně je vyjádřen ve fyzických nebo peněžních jednotkách a je to předmět zdanění vymezen věcně a časově. Jaká částka se má zaplatit, zjišťujeme pomocí sazby daně. Je však nutné znát věcně a časově vymezený základ daně.

Placení daně je určeno zákonem. Povinností daňového subjektu je si daň vypočítat v daňovém přiznání. Zvláštními technikami placení daně jsou:

- Zálohy
- Splátky
- Srážky daně

Zálohy a splátky znamenají, že se platba rozdělí do více menších částek. Zálohy jsou placeny během zdaňovacího období na daň. Výše daně nemůže být předem známa. Oproti tomu splátka daně je určitý cíl celkové daně. Výše je již známa.

Srážka daně je zvláštní způsob. Subjekt, který vyplácí poplatníkovi příjem – plátce daně, z něj srazí určité procento daně. Plátce daně odevzdá příslušnému finančnímu úřadu a má za srážku odpovědnost.

Daňové řízení je proces, který slouží k výběru daně. Podle zákona se řídí několika zásadami. Pokud jsou tyto zásady porušeny, hrozí sankce. Zásady:

- Mlčenlivost
- Správce daně musí vycházet ze skutečného stavu věci
- Rovnost daňových subjektů před správcem daně
- Spolupráce subjektu se správcem daně
- A další.

Daňové řízení se skládá z několika částí:

- Řízení přípravné (subjekty jsou registrovány k jednotlivým daním u svých správců daně a jsou evidovány další skutečnosti, subjekty obdrží DIČ, nesplnění registrační povinnosti je sankcionováno)
- Řízení vyměřovací (je stanovena velikost daně, daň je vyměřena správcem daně platebním výměrem)

- Placení daní (pro placení daně musí být v zákoně stanoveny: lhůta splatnosti daně, místo splatnosti, sankce)
- Řízení vymáhací (nastává v případě, že daňový dlužník nechce platit, uplatňuje se právo zástavní a exekuce)

2.1.6. Daňové ráje¹⁹

Subjekty využívají nové metody k minimalizaci daní. Především pak v globálním světě, kde nejsou hranice překážkou pro pohyb lidí, zboží, služeb a peněz. Poplatníci přesouvají základy daní do zahraničí, do daňového ráje, a vyhýbají se tak dani ve své zemi. Nejvíce úniků je u příjmů z finančního kapitálu. V dnešní době již také není problém založit firmu v daňovém ráji během krátké doby.

Země, kterým se takto krátí příjmy veřejných rozpočtů, se snaží provádět opatření proti daňovým rájům. Nejznámější je boj Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) proti daňovým rájům.

Přesná definice daňového ráje neexistuje. V souvislosti s daňovým rájem se však používá ještě jeden termín a to je termín „offshore“. Překlad znamená „mimo pobřeží“. Představuje malé ostrůvky, které nabízejí investorům různé výhody a to nejen daňové. Mohli bychom říci, že jako daňový ráj můžeme chápat území, kde jsou nulové nebo minimální daně. Označují se takto i státy, kde jsou daně stanoveny pod hranici, která je obvyklá v okolních zemích.

Koordinace daní v rámci OECD se zaměřuje na Vzorovou smlouvu o zamezení mezinárodnímu dvojímu zdanění. Ta byla přijata v roce 1963. „Jde o vzor, podle něhož mají členské země mezi sebou a s třetími zeměmi uzavírat mezinárodní dohody o zamezení dvojímu zdanění příjmů nebo majetku.“ Tato smlouva ovlivňuje i nečlenské země, které mezi sebou uzavírají smlouvy na podobných principech.

¹⁹ KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie – úvod do problematiky*. Praha:ASPI, a.s., 2005. 112 s. ISBN 80-7357-092-0.

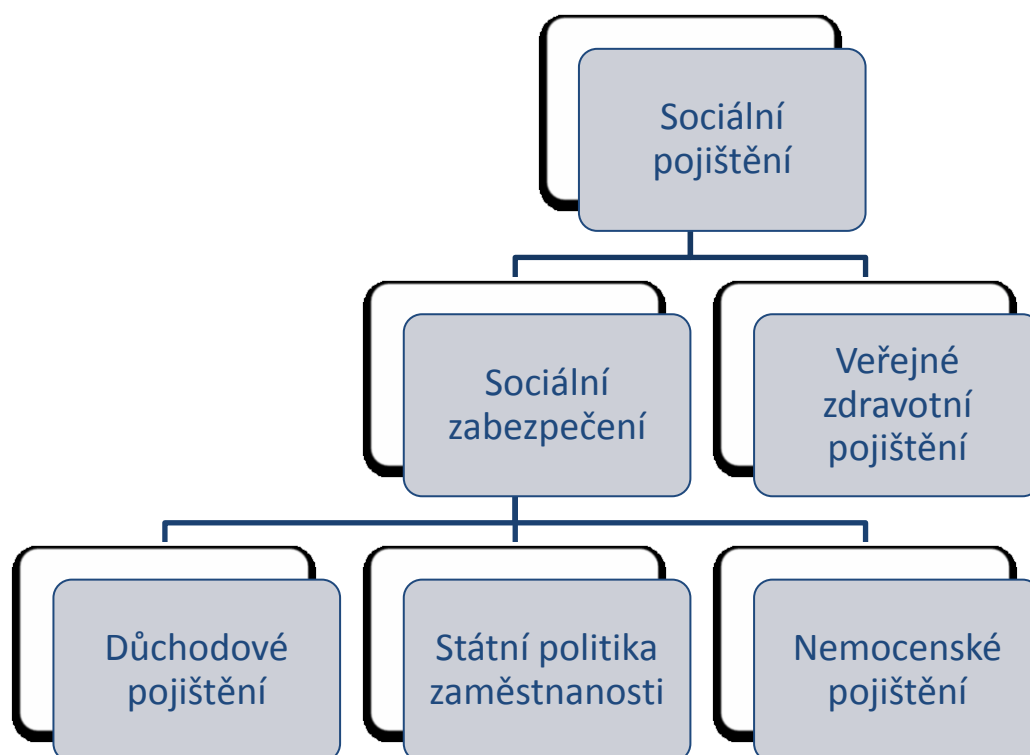
Česká republika má uzavřeny smlouvy s několika desítkami zemí celého světa.

V roce 1998 byl vytvořen seznam zemí, označených za „daňové ráje“. Tyto země byly vyzvány k tomu, aby ukončili poplatníkům možnost vyhýbat se daním ve své zemi.

2.2.Odvody²⁰

Sociální pojištění je v České republice tvořeno veřejným zdravotním pojištěním, nemocenským pojištěním, důchodovým pojištěním a příspěvkem na státní politiku zaměstnanosti (viz. Obr.2.1). Osoby se účastní na jednotlivých složkách sociálního pojištění dle různých kritérií. Podle toho, zda mají na území České republiky trvalý pobyt, zda jsou osoby samostatně výdělečně činné, zda mají zaměstnanecký poměr apod.

Obr. 2.1 Sociální pojištění v České republice



²⁰ VANČUROVÁ, A., KLAZAR, S. *Sociální a zdravotní pojištění - úvod do problematiky*. 2. vyd. Praha: ASPI – Wolters Kluwer. 124 s. ISBN 978-80-7357-381-2.

Pojistné na veřejné zdravotní pojištění je příjmem zdravotních pojišťoven. Zatímco pojistné na sociální zabezpečení je příjmem, který plyne do státního rozpočtu. Pojistné na sociální pojištění platí osoby, které jsou účastníky jednotlivých pojistných subsystémů. Tato účast, se řídí rozdílnými pravidly (viz.Obr.2.2.).

Obr. 2.2 Části systému sociálního pojištění v ČR



Nárok na plnění má nejen ten, kdo do systému prostřednictvím placení pojistného přispívá. Již z ústavy plyne, že každý občan České republiky má právo na bezplatnou zdravotní péči. Osoby, které jsou zahrnuté do pojistné ochrany, nazýváme pojištěnci. Mají nárok na plnění ve formě zdravotní péče. Neznamená to však, že budou muset platit pojistné. Existují totiž výjimky, které jsou ze zdravotního pojištění zproštěny. Jedná se o:

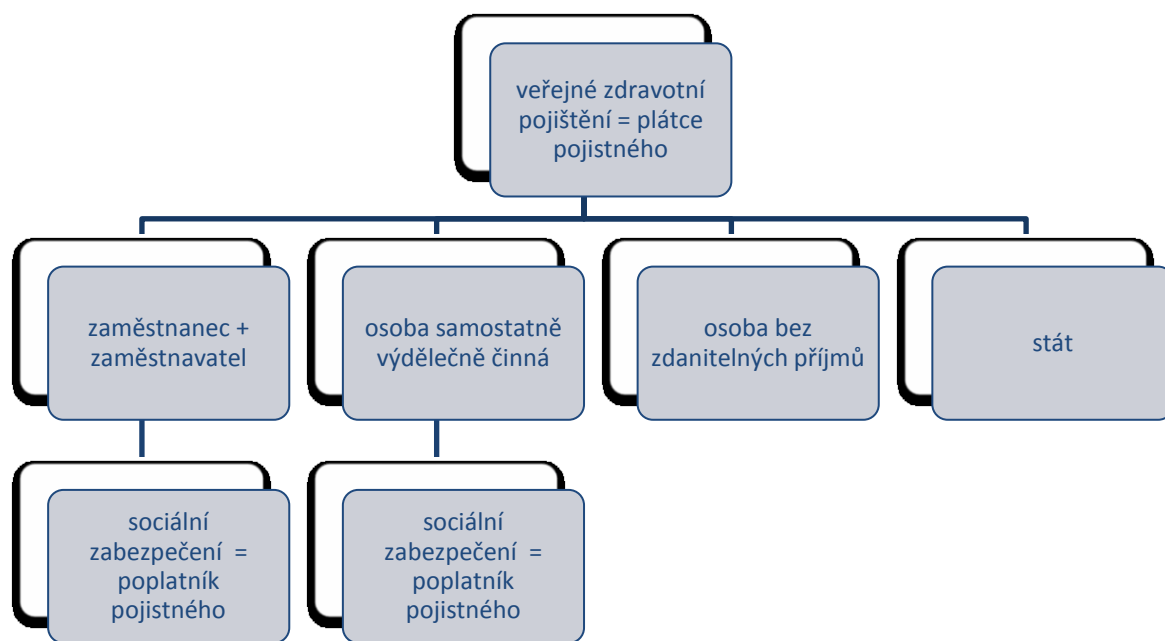
- „Vojáky z povolání, žáky vojenských škol, kteří nejsou vojáky z povolání, a příslušníky bezpečnostních sborů,
- Cizí státní příslušníky, kteří nemají trvalý pobyt na území České republiky a kteří jsou činní v České republice pro zaměstnavatele. Kteří používají diplomatických výsad a imunit, pokud mohou být účastníci nemocenského pojištění v jiném státě,
- Zaměstnance, kteří jsou činní v České republice pro zaměstnavatele, kteří nemají sídlo na území České republiky, to však neplatí jde-li o zaměstnance, kteří jsou činní

v České republice pro zaměstnavatele, kteří mají sídlo na území státu, s nímž Česká republika uzavřela mezinárodní smlouvu o sociálním zabezpečení,

- Osoby dlouhodobě a nepřetržitě pobývající v cizině (alespoň 6 měsíců), pokud jsou v cizině odpovídajícím způsobem pojištěny (což musejí po návratu doložit, např. ověřeným překladem pojistné smlouvy). Tyto osoby ale musely před odjezdem učinit o této skutečnosti prohlášení u zdravotní pojišťovny, uvést datum, odkdy o vynětí žádají, a odevzdat průkaz pojištěnce“.²¹

Ten, kdo je povinen platit pojistné na veřejné zdravotní pojištění se nazývá plátcе pojistného. Naopak ten, kdo přispívá do systému důchodového a nemocenského pojištění a má nárok na plnění se nazývá poplatník pojistného.

Obr. 2.3 Poplatníci a plátcі sociálního pojištění



²¹ VANČUROVÁ, A., KLAZAR, S. *Sociální a zdravotní pojištění - úvod do problematiky*. 2. vyd. Praha: ASPI – Wolters Kluwer. 124 s. ISBN 978-80-7357-381-2. Str. 24

Sociální pojištění je jedním z nejvýznamnějších příjmů, ale i výdajů veřejného rozpočtu. Pomocí sociálního pojištění stát zabezpečuje zdravotnictví a pomoc občanům ve stáří a nemoci.

Nejnáročnějším systémem je však důchodové zabezpečení. Důchodové pojištění slouží k zajištění dlouhodobých dávek, pokud nastane sociální událost, při které dochází ke ztrátě výdělku a schopnosti si výdělek opatřit. Mezi sociální situace patří stáří, invalidita, ovdovění a osiření.

Dávky důchodového pojištění jsou odvozeny z příjmu z výdělečné činnosti. V důchodovém pojištění se poskytuje:

- starobní důchod,
- invalidní důchod,
- vdovecký důchod
- sirotčí důchod

Z ekonomického hlediska třídíme dávky podle míry a způsobu úhrady potřeb účastníků a jejich rodin. Dělíme:

- dávky zásluhové – jsou závislé na výdělku,
- dávky univerzální – jsou poskytované v jednotné výši,
- dávky individualizované – jsou poskytovány v individuálně stanovené výši, zohledňuje se sociální potřeba konkrétního občana.

Důchodový systém může být financován dvojím způsobem:

- průběžné financování – dávky jsou v daném období vypláceny z příspěvků pojištěnců, které byly vybrány v tom období.
- kapitálové financování – předpokládá, že z vybraných příspěvků se vytvoří fond, který je po určité době schopen krýt náklady na vyplacené dávky.

V České republice se používá průběžné financování. Tento způsob má však svou slabinu. A to v tom, že narůstá počet obyvatel, kteří jsou ekonomicky neaktivní, a snižuje se počet ekonomicky aktivního obyvatelstva. Dochází tedy k růstu deficitu na účtu důchodového zabezpečení. Proto je nutné tuto situaci řešit. Je možné použít několik způsobů, například zvýšit odvody pojistného, věk odchodu do důchodu apod.

2.2.1. Plátcí pojistného na veřejné zdravotní pojištění²²

Zaměstnanci

Za zaměstnance je z hlediska zdravotního pojištění považován ten, kdo má příjem ze závislé činnosti nebo funkční požitek. Za příjem ze závislé činnosti je považován příjem ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního, služebního nebo členského poměru, v nichž je poplatník povinen dbát příkazů zaměstnavatele.

K příjmům ze závislé činnosti se přidávají další druhy příjmů, které mají podobný charakter. Jsou to:

- Odměny za práci pro společnost
- Odměny jednatelů společnosti
- Odměny za výkon funkce člena statutárního nebo jiného orgánu právnické osoby
- Odměny žáků a studentů z praktického výcviku
- Příjmy za práci likvidátorů

Za zaměstnance je z hlediska sociálního zabezpečení považován ten, kdo je činný v takovém pracovněprávním či jiném vztahu, který zakládá účast na nemocenském pojištění zaměstnanců. Jsou to:

- Pracovní nebo služební poměr,
- Dohoda o pracovní činnosti,
- Odměna za práci společníka spol. s.r.o., komanditisty, nebo člena družstva,
- Funkční požitky poslanců, senátorů, uvolněných členů zastupitelstev atd.

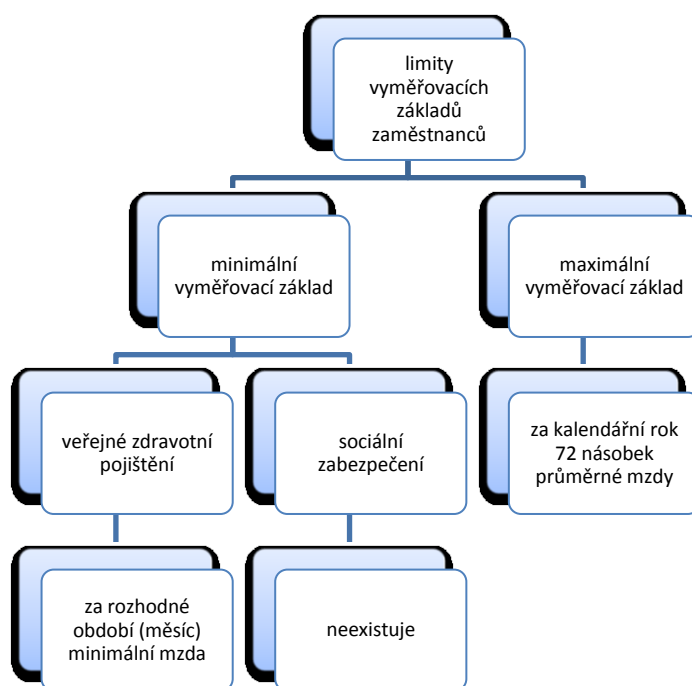
²² VANČUROVÁ, A., KLAZAR, S. *Sociální a zdravotní pojištění - úvod do problematiky*. 2. vyd. Praha: ASPI – Wolters Kluwer. 124 s. ISBN 978-80-7357-381-2.

Vyměřovací základ

Vyměřovacím základem zaměstnanců je součet příjmů ze zaměstnání. Do vyměřovacího základu se nezahrnují příjmy osvobozené od daně z příjmů fyzických osob a příjmy z předmětu této daně vyňaté. Mezi příjmy vyňaté z předmětu daně fyzických patří cestovní náhrady do výše zákonných limitů a pracovní pomůcky poskytnuté zaměstnavatelem pro výkon práce.

Do příjmy osvobozených z předmětu daně fyzických osob zahrnujeme vzdělávání zaměstnance, stravování jako nepeněžitě plnění ke spotřebě na pracovišti, přechodné ubytování, nepeněžní dary, kultura a sport, rekreace, bezúročné půjčky, sociální výpomoc, penzijní připojištění a životní pojištění.

Obr. 2.4 Limity vyměřovacích základů



Minimální vyměřovací základ neplatí pro všechny zaměstnance. Netýká se státních pojištěnců, osob, pro které je hlavním druhem činnosti samostatně výdělečná činnost, osoby, které nemají splněny ostatní podmínky pro přiznání důchodu a mají příjmy ze zaměstnání, osoby s těžkým zdravotním postižením, osoby pobírající nemocenskou, osoby řádně, celodenně a osobně pečující o jedno dítě do 7 let nebo dvě děti do 15 let atd.

Maximální vyměřovací základ je 72násobek „průměrné mzdy“ za kalendářní rok. Průměrná mzda pro rok 2011 je 24 740 Kč. Maximální vyměřovací základ je tedy 1 781 280 Kč. Pokud tuto částku zaměstnanec pracující u jednoho zaměstnavatele přesáhne, z částky, o kterou ji přesáhne, nebude již platit pojistné zaměstnanec ani zaměstnavatel.

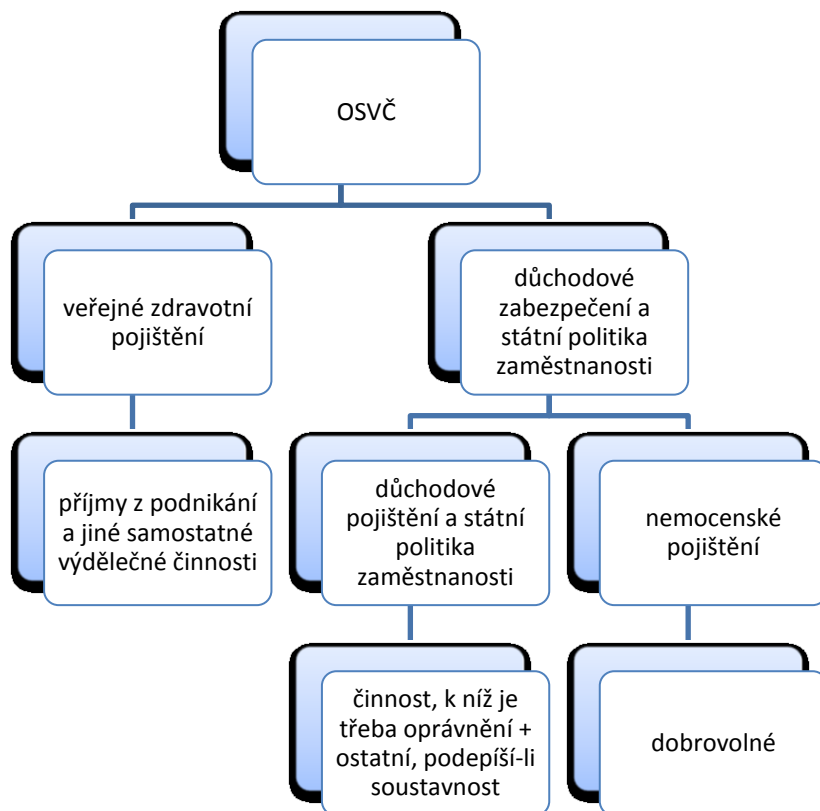
Odvod pojistného

Pojistné má povinnost stanovit a odvést zaměstnavatel. Část připadající na zaměstnance srazí z jeho mzdy. Pojistné se odvádí v den, který je stanoven jako den výplaty. Pokud je takových dnů více, tak poslední den výplaty za uplynulý měsíc. Jestliže den není určen, tak do osmého dne následujícího kalendářního měsíce.

Pojistné se odvádí na účet příslušné zdravotní pojišťovny. Proto je důležité, aby zaměstnanec při nástupu do zaměstnání uvedl zdravotní pojišťovnu.

Osoby samostatně výdělečně činné

Obr. 2.5 Osoby samostatně výdělečně činné a jejich účast na sociálním pojištění



„Dosažení jakéhokoli druhu příjmu z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti vede k tomu, že osoba je považována za osobu samostatně výdělečně činnou z hlediska veřejného zdravotního pojištění a podléhá placení pojistného na něj.“²³

„Osoby samostatně výdělečně činné musí být vždy účastny důchodového pojištění po dobu, po kterou se u nich jedná o hlavní činnost.“²⁴

Poplatník se musí účastnit důchodového pojištění osob samostatně výdělečně činných je-i pro něj samostatná výdělečná činnost hlavní činností. Za hlavní výdělečnou činnost se považuje samostatná výdělečná činnost, pokud není považována za vedlejší. Za vedlejší činnost se považuje souběh zaměstnání a samostatné výdělečné činnosti a některé sociálně uznané situace. Sociální situace jsou situace kdy měla osoba nárok na výplatu starobního nebo plného či částečného invalidního důchodu, měla nárok na výplatu příspěvku při péči o blízkou nebo jinou osobu, byla nezaopatřeným dítětem, byla ve vazbě nebo výkonu trestu odnětí svobody déle než 3 kalendářní měsíce po sobě jdoucí nebo měla nárok na výplatu rodičovského příspěvku.

V případě že je osoba samostatně výdělečně činná účastna důchodového pojištění, poté musí platit příspěvek na státní politiku zaměstnanosti. Účast na nemocenském pojištění je u osob samostatně výdělečně činných dobrovolná.

Minimální vyměřovací základy jsou odvozeny od průměrné mzdy, která je definována jako všeobecný vyměřovací základ násobený koeficientem růstu průměrné mzdy. Minimální vyměřovací základ však neplatí pokud:

- Je osoba celý měsíc státním pojištěncem,

²³ VANČUROVÁ, A., KLAZAR, S. *Sociální a zdravotní pojištění - úvod do problematiky*. 2. vyd. Praha: ASPI – Wolters Kluwer. 124 s. ISBN 978-80-7357-381-2. Str. 61

²⁴ VANČUROVÁ, A., KLAZAR, S. *Sociální a zdravotní pojištění - úvod do problematiky*. 2. vyd. Praha: ASPI – Wolters Kluwer. 124 s. ISBN 978-80-7357-381-2.

- Osoba nemá splněny podmínky pro přiznání důchodu a má příjmy ze samostatné výdělečné činnosti,
- Jde o osobu s těžkým zdravotním postižením,
- Osoba po celý měsíc pobírá nemocenskou,
- Osoba, která je současně zaměstnancem a platí pojistné alespoň z minimálního vyměřovacího základu zaměstnance,
- Osoba celodenně, řádně a osobně pečuje o jedno dítě do 7 let, nebo o dvě děti do 15 let,
- Osoba měla po celý měsíc přerušenu činnost

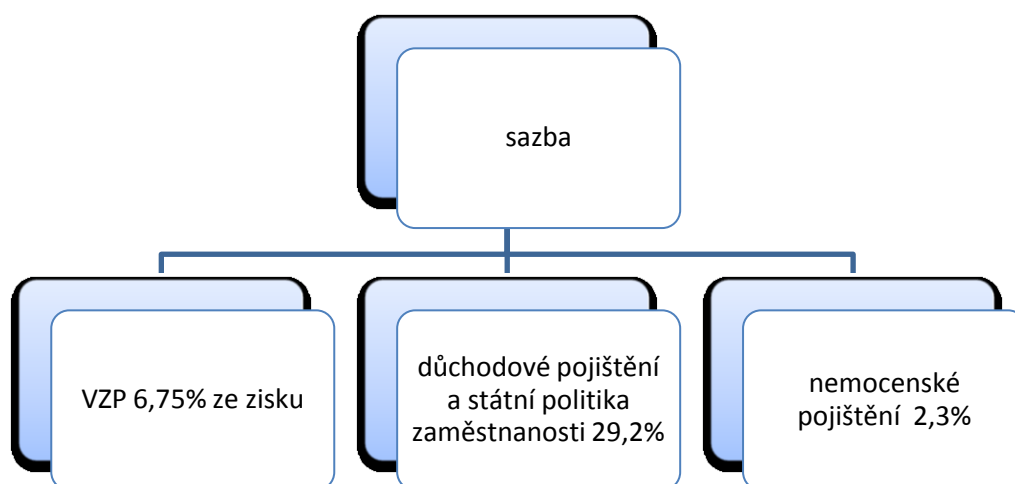
Minimální vyměřovací základ u důchodového pojištění se také odvozuje od „průměrné mzdy“. Minimální vyměřovací základ osob samostatně výdělečně činných je dvanáctinásobek 50 % průměrné měsíční mzdy. Pro rok 2011 činí průměrná měsíční mzda 24 740 Kč. Minimální měsíční vyměřovací základ pro měsíce roku 2011 je tedy 12 370 Kč. Z toho minimální měsíční záloha na pojistné představuje po zaokrouhlení částku 1 670 Kč.

Také u důchodového pojištění nastávají případy, kdy se minimální vyměřovací základ snižuje. Jedná se například o situace kdy osoba samostatně výdělečně činná nevykonávala nebo přerušila činnost, pobírala peněžitou pomoc v mateřství nebo dávky nemocenského pojištění a to po dobu celého měsíce.

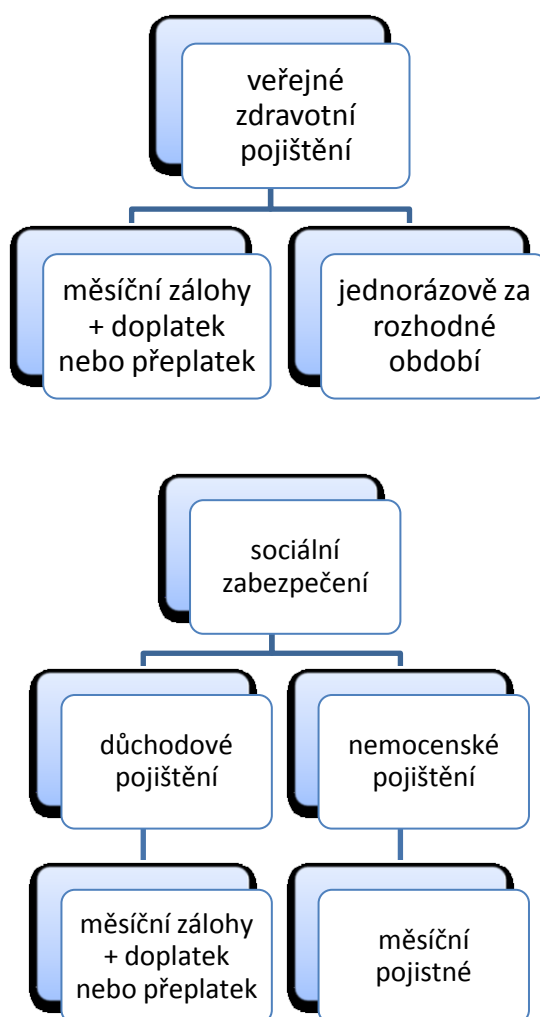
„Na všechny poplatníky přihlášené k důchodovému pojištění osob samostatně výdělečně činných se vztahuje ustanovení o minimálním vyměřovacím základu, i když někdy v omezeném rozsahu se vztahuje na všechny poplatníky přihlášené k důchodovému pojištění osob samostatně výdělečně činných.

Maximální vyměřovací základ osob samostatně výdělečně činných představuje 72násobek průměrné mzdy. Pro rok 2011 je průměrná mzda stanovena na 24 740 Kč. Maximální vyměřovací základ v roce 2011 je tedy 1 781 280 Kč, maximální měsíční vyměřovací základ je 148 440 Kč a maximální záloha na pojistné je stanovena na 20 040 Kč.

Obr. 2.6 sazby sociálního pojištění



Obr 2.7 Způsob placení pojistného



Další osoby, které jsou plátcí pojistného na veřejné zdravotní pojištění

Existuje skupina osob, za které pojištění platí stát. Toto pojištění je financováno státem, z daní. Česká republika má přes 10 mil. obyvatel a za více než polovinu obyvatelstva platí pojištění stát. Stát platí pojistné za osoby, u kterých považuje jejich sociální situaci za tak významnou, že za ně přebírá povinnost platit pojistné. Pokud má však tato osoba příjmy podléhající pojištění, musí i ona sama odvádět pojistné z těchto příjmů.

Osoby, za které platí stát pojistné, můžeme rozdělit do dvou skupin. Jendou z nich jsou osoby, za které platí stát pojištění vždy a druhou skupinou jsou osoby, které jsou státními pojištěnci pouze tehdy, pokud nemají příjmy ze zaměstnání nebo samostatné výdělečné činnosti.

Mezi osoby, za které platí stát pojistné vždy, patří např:

- osoby ve vazbě nebo výkonu trestu,
- osoby, které jsou evidovány na úřadu práce jako nezaměstnaní,

Tyto osoby patří mezi ty, které jsou osobami bez zdanitelných příjmů. Touto osobou je každý pojištěnec, který po celý kalendářní měsíc není ani státním pojištěncem, ani zaměstnancem, ani osobou samostatně výdělečně činnou. Dalším příkladem takových osob jsou ženy v domácnosti, studenti, kteří ukončili studium a nepřihlásili se na úřad práce, osoby, které pracují na základě dohod o provedení práce či osoby, které mají příjmy pouze z kapitálového majetku nebo z pronájmu.

- nezaopatřené děti,

Za nezaopatřené dítě se považuje dítě do skončení povinné školní docházky, a poté dále do věku 26 let, jestliže se soustavně připravuje na budoucí povolání, nebo pro nemoc či úraz (se nemůže připravovat na budoucí povolání nebo nemůže vykonávat výdělečnou činnost), nebo není dítě schopno vykonávat soustavnou výdělečnou činnost z důvodu nepříznivého zdravotního stavu, který je dlouhodobý.

- osoby, které pobírají důchod z důchodového pojištění (může se jednat o starobní důchod, invalidní či pozůstalostní),
- ženy na mateřské nebo rodičovské dovolené,
- příjemci rodičovského příspěvku dle zákona o státní sociální podpoře.

Mezi druhou skupinu osob patří např:

- osoby, které splňují věkový limit pro to, aby jim byl přiznán starobní důchod, ale nemají odpracovaný potřebný počet let,
- osoby, které se celodenně a osobně starají o jedno dítě do 7 let, nebo o dvě děti do 15 let, pokud nepobírají rodičovský příspěvek. Oba rodiče mohou nárokovat toto privilegium, ale touto osobou se může stát jen jeden z rodičů.

3. Systém daní a odvodů ve vybraných zemích

3.1. Velká Británie²⁵

Velká Británie je konstituční monarchie a má dvoukomorový parlament. Královnou je Alžběta II. a to od roku 1952. Správní členění je na čtyři historické země, 56 hrabství. Pod velkou Británii spadá také četné zámořské území.

Hlavními odvody daňového systému jsou důchodové daně. Dělení:

- Důchodové přímé daně

Zde patří daň ze zisků korporací, osobní důchodová daň, sociální pojištění.

Daň ze zisků korporací

Dani podléhají všechny společnosti založené podle zákona o společnostech. Těmito společnostmi jsou obdoba české akciové společnosti (plc), společnosti s ručením omezeným (Ltd.), družstev, vzájemných pojišťovacích společností, státem vlastněných podniků, veřejně prospěšných společností, královských korporací a stálých provozoven nerezidentních společností.

Daňový základ se počítá na základě obchodních účtů. Příjmem osvobozeným od daně je dividendový příjem získaný od rezidentních společností. Výdaje na dosažení příjmů jsou odčitatelné. Malé a střední firmy si mohou výdaje na výzkum a vývoj odečíst v 175% hodnotě. Nelze odečíst odpisy, protože jsou kapitálovým výdajem. Je však možné uplatnit

²⁵ ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 4. vyd. Praha: Linde Praha, 2010. 352 s. ISBN 978-80-7201-799-7.

nezdanitelnou část ze základu daně z kapitálových výdajů. Ztráty lze přenést do dalších let neomezeně a zpět o jeden rok. Obecná sazba daně je 28%. Avšak tato sazba se uplatňuje u zdanitelných zisků nad 1,5 milionu GBP.

Osobní důchodová daň

Dani podléhají britští daňoví rezidenti ze svých celosvětových příjmů a nerezidenti z příjmů, které dosáhli na území Velké Británie. Zdanitelný příjem se vypočte jako součet všech příjmů, které se člení na příjem z nemovitého majetku, obchodní a profesní příjem, investiční příjem, dividendový příjem, zahraniční příjem, a příjem ze zaměstnání, po odečtení daňových odpočtů a nezdanitelných částí základu daně a uplatnění daňových slev. Osvobozenými příjmy jsou výživné, některé typy úroků atd. Daňovými odpočty jsou zaplacené úroky z půjček, pojistné na důchodové pojištění, dary a výživné. Základní nezdanitelnou částí daně je odpočet na poplatníka. Je možné také uplatnit slevu na dani, ta je limitována % základní částky, která se ročně upravuje.

Sociální pojištění

Sociální pojištění se člení dle firem a zaměstnanců. U firem se odvádí národní pojistné příspěvky (NIC), které platí zaměstnavatel, jsou pevně stanoveny a to ve vztahu ke mzdě zaměstnance. Příspěvky jsou daňově uznatelné, jako odpočet pro účely firemní daně.

Pojistné u zaměstnanců se dělí do čtyř kategorií. Kategoriemi jsou zaměstnanci, osoby samostatně výdělečně činné s výrobními a obchodními aktivitami, dobrovolní plátcí, osoby samostatně výdělečně činné s jinými aktivitami, než je výroba či obchod. Každá kategorie platí příspěvek v jednotné sazbě týdně. Příspěvky nejsou odčitatelné pro účely daně z příjmů.

- Majetkové přímé daně

Zde patří daň z nemovitosti a daň dědická.

Daň z nemovitostí

Základem daně je fiktivní nebo skutečná hodnota tržního nájemného z nemovitosti. Ta se upravuje každých let. Vláda každoročně sestavuje sazbu daně.

Daň dědická

Vztahuje se na majetek získaný dědictvím. Dary získané 7 let před smrtí podléhají dodatečně sazbám daně dědické. Osvobození od daně se uplatní u převodu majetku mezi manžely, u pravidelných darů (do 3 000 GBP ročně) a u darů charitám a politickým stranám. Sazba daně je nulová do 312 000 GBP a poté činní 20% či 40%.

- Daně nepřímé

Základní sazba daně z přidané hodnoty je 15%, Snížená sazba je 5% a vztahuje se například na dodávky paliva a energie používaných v domácnostech. Nulová sazba vztahuje na dodání knih, novin, časopisů a map, dodání potravin pro humánní výživu, dodání vody, léků na předpis, lékařských a chirurgických přístrojů, dodání dětského oblečení včetně dětské obuvi, hromadnou dopravu osob, odpadové služby a stavby budov pro účely bydlení.

Osobou, která podléhá dani je osoba registrovaná k dani. Pokud obrat nepřekročí 70 000 GBP, nemusí se subjekt k dani registrovat. Dani podléhá dodání zboží a poskytnutí služeb.

3.2.Slovensko²⁶

Slovenská republika je pluralitní stát, který má jednookruhový parlament a prezidenta. Stát se člení na osm krajů.

Daňová soustava je tvořena zákonem o daních z příjmů, zákonem o dani z přidané hodnoty, pěti zákony o spotřebních daních a zákonem o místních daních a místním poplatku za odpady. Daň dědická a darovací se nevybírání. Mezi důležité odvody patří pojistné sociálního pojištění.

- Důchodové přímé daně

²⁶ ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 4. vyd. Praha: Linde Praha, 2010. 352 s. ISBN 978-80-7201-799-7.

Mezi důchodové přímé daně patří daň z příjmů korporací (daň z příjmů právnické osoby), osobní důchodová daň (daň z příjmů fyzických osob) a sociální pojištění.

Daň z příjmů korporací (daň z příjmů právnické osoby)

Předmětem daně jsou příjmy akciových společností, společností s ručením omezeným a družstev. U některých subjektů jsou předmětem daně jen některé dosažené příjmy. Příkladem takových společností jsou komanditní společnosti, Národní banka, správcovské společnosti, veřejné obchodní společnosti a jiné. Příjmy zájmových sdružení právnických osob, profesních komor, občanských sdružení včetně odborových organizací, politických stran, vysokých škol, neziskových organizací, státem uznaných církví, rozpočtových a příspěvkových organizací a obcí a vyšších územních celků jsou od daně osvobozeny. Musí se však jednat o příjmy z činnosti, pro které byly tyto subjekty založeny. Osvobozeny jsou také úroky, které plynou ze státních dluhopisů, finanční prostředky plynoucí z grantů a úroky plynoucí z poskytnutých úroků a půjček.

Základ daně se zjišťuje na základě rozdílu mezi příjmy a výnosy nebo z výsledku hospodaření. Základ daně se dále upravuje, Snižuje se o daňovou ztrátu, tu lze uplatnit maximálně v pěti následujících obdobích po období, ve kterém vznikla.

Odpisy se stanovují z hmotného i nehmotného majetku. Hmotným majetkem se rozumí samostatné movité věci se vstupní cenou vyšší jak 1 700 EUR a jsou použitelné déle než jeden rok, dále budovy a jiné stavby. Mezi nehmotný majetek patří počítačové programy a databáze, výrobní a technologické postupy, práva průmyslového vlastnictví, autorská práva, projekty, utajované informace, lesní hospodářské plány a technicky a hospodářsky využitelné znalosti. Vstupní cena nehmotného majetku musí být vyšší než 2 400 EUR a dobu použitelnosti delší než jeden rok. Nehmotný majetek se odepisuje nejdéle po dobu pěti let v souladu s účetními odpisy. Hmotný majetek můžeme odepisovat zrychleně či rovnoměrně.

Sazba daně činí 19% ze základu daně, který je snížený o daňovou ztrátu. Přičemž zdanitelným obdobím je kalendářní nebo hospodářský rok. Daňové přiznání je nutno podat do konce třetího měsíce po skončení zdaňovacího období. Toto období může o tři měsíce prodloužit správce daně. Dnem splatnosti daně je poslední den pro podání daňového přiznání. Na Slovensku není možné skupinové zdanění firem.

Osobní důchodová daň (daň z příjmů fyzických osob)

Předmětem daně jsou příjmy ze závislé činnosti, z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti, z pronájmu, z kapitálového majetku a ostatní příjmy.

Přijaté náhrady, příjmy z dědictví a darování, úvěry a půjčky ani podíly na zisku vyplacené po zdanění obchodní společností nebo družstvem nejsou předmětem daně.

Osvobozenými příjmy jsou příjmy z prodeje domu nebo bytu, sociální příjmy, transfery stipendia (kromě doktorandských stipendií), úroky a výnosy z vkladů, výnosy ze státních dluhopisů, přijaté náhrady škody a finanční prostředky, které plynou z grantů. Základ daně tvoří součet všech druhů příjmů. Může se snížit o daňovou ztrátu, ta se ovšem nemůže uplatnit u příjmů ze závislé činnosti. Daňově uznatelným výdajem jsou platby sociálního pojištění.

Sazba daně je 19% ze základu daně, který je nížený o nezdanitelné části základu daně. Daňové přiznání je nutno podat do 31.března. Do tohoto data je také nutné vyrovnat daňovou povinnost.

Sociální pojištění

Povinnost platit sociální pojištění se vztahuje jak na zaměstnance, tak na zaměstnavatele.

- Majetkové přímé daně

Jedinou majetkovou daní je daň z nemovitostí. Tato daň zahrnuje daň z pozemků, daň ze staveb a daň z bytů a nebytových prostor v bytovém domě. Roční sazba daně z pozemků je vyjádřena % z hodnoty půdy, u staveb v EUR za každý m² zastavěné plochy a bytů v EUR za každý m² podlahové plochy bytu a nebytového prostoru.

- Daně nepřímé

Ekonomické subjekty se musí registrovat k dani z přidané hodnoty, pokud jejich obrat překročí 35 000 EUR za dvanáct po sobě jdoucích kalendářních měsíců. Předmětem daně je dodání zboží, poskytnutí služby a pořízení zboží za protihodnotu z jiného členského státu a dovoz zboží. Základní sazba je 19%, snížená 10%. Snížená sazba daně se vztahuje na léky a pomůcky pro handicapované.

3.3.Švýcarsko^{27/28}

Švýcarsko je federace a je tvořeno spolky neboli federacemi, 26 kantony a obcemi. Tato země je členem OSN, EFTA, WTO, Rady Evropy, OECD. Není členem Evropské Unie.

Úředními jazyky jsou němčina, francouzština, rétorománština a italština.

Z daňového pohledu má každý kanton svůj vlastní daňový zákon a sazby u jednotlivých daní se v každém kantonu mění. Spolky mají největší příjmy z nepřímých daní, kantony a obce nejvíce z daní z příjmů a majetkových daní.

- Spolkové daně

Spolek může ukládat daně, jako jsou poplatky na základní dopravu, dálniční poplatky, přímé spolkové daně, daň z přidané hodnoty, spotřební daně, cla, kolkovné na cenné papíry a daň z kapitálových zisků.

Daň z příjmů fyzických osob

Daňový rezident má neomezenou daňovou povinnost. Daňovým rezidentem jsou osoby, které mají bydliště na území Švýcarska, osoby, které zde minimálně 30 dní pobývají a vykonávají výdělečnou činnost nebo osoby, které nejsou výdělečně činné, ale mají na území tzv. dočasný pobyt (jsou zde déle než 90 dní).

Příjmy ze zdrojů na území Švýcarska zdaňuje daňový nerezident. Což jsou osoby, které mají pobyt v zahraničí. Předmětem daně jsou veškeré příjmy, které jsou snižené o sociální odvody. Předmětem daně je také bydlení poplatníka. Příjem manželů se sčítá a je daňově zvýhodněn. Daň z příjmů fyzických osob se v průměru pohybuje okolo 10%.

Sociální pojištění je placeno jak zaměstnanci, tak zaměstnavatelem a pohybuje se okolo 11-12%.

Daň z příjmů právnických osob

²⁷ Finanční a daňový sektor Švýcarsko. [online]. 1997, [cit. 2011-03-06]. Dostupný z WWW: <<http://www.businessinfo.cz/cz/sti/svycarsko-financni-a-danovy-sektor/5/1000681/#sec5>>

²⁸ Podnikání a daně ve Švýcarsku. [online]. [cit. 2011-03-06]. Dostupný z WWW: <<http://www.euroekonom.cz/podnikani-eu-clanky.php?type=pg-podnikani-dane-svycarsko>>

Daňovým rezidentem je právnická osoba se sídlem nebo místem vedení na území Švýcarska. Daňová povinnost se tedy vztahuje na akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným, družstva, nadace a sdružení. Daňovým nerezidentem je osoba, která nemá sídlo ani místo plnění na území Švýcarska.

Předmětem daně je čistý zisk, sazba daně je 8,5% u kapitálových společností, u ostatních společností nižší.

Daň z přidané hodnoty

Tato daň je jednotná v celé zemi. Poplatníkem je osoba, která uskutečňuje podnikatelskou činnost a jejich dodávka výkon, služby nebo vlastní spotřeba překročí 75 000 CHF za rok. Osobou povinnou k dani jsou osoby, jejichž příjem překročí 100 000 CHF za rok. Předmětem daně je dodání zboží a služeb za úplaty s místem plnění v tuzemsku, pořízení či spotřeba služeb za úplaty ze zahraničí a dovoz zboží.

Základní sazba činí 7,6%. Dále zde existují další dvě snížené sazby. Hodnota první z nich je 2,4% a vztahuje se na potraviny, nápoje, noviny a časopisy. Další sníženou sazbou je sazba 3,6% a vztahuje se na hotelnictví.

Spotřební daně

Spotřebními daněmi jsou daň z tabáku, daň z piva, daň z lihovin, daň z minerálních olejů a daň z automobilů.

- **Daně kantonů**

Každý kanton vydává své daňové zákony, mají právo uvalovat daně, které nevydává spolek.

Kantonální daně můžeme rozdělit do dvou oblastí. První z nich jsou majetkové a příjmové daně, mezi které patří daň z příjmů a majetku, daň z hlavy nebo z domácností, daň ze zisku a z kapitálu právnických osob, daň dědická a darovací, daň z výher, daň z převodu pozemků, domovní daň církevní daň. Druhou skupinou jsou spotřební a jiné daně. Mezi tyto daně můžeme zahrnout daň ze psů, daň z motorového vozidla, daň ze zábavních podniků, kantonální kolkovné, daň z vodních elektráren a ostatní.

- Daně obcí

Obce smí vydávat jen takové daně, ke kterým jim dá příslušný kanton zmocnění. Často pouze vybírají přírážky ke kantonálním daním nebo dostávají část z vybraných daní kantonů.

Pokud srovnáme daňovou výhodnost České republiky a Švýcarska, tak Česká Republika zaujímá zhruba 119. místo ve světovém žebříčku. Oproti tomu Švýcarsko zaujímá místo 19.

V České republice je povinnost platit asi 33 daňových plateb, ve Švýcarsku je jich 80.

V České Republice je také mnohonásobně vyšší daňová náročnost a také celková hodnota daňového zatížení.

4. Mezinárodní dvojí zdanění v praxi

V praktické části bakalářské práce se budu zabývat zdaňováním příjmů fyzické osoby.

4.1. Popis společnosti

Akciová společnost se nachází na území České republiky v Moravskoslezském kraji. Pro účely bakalářské práce bude firma pojmenována jako firma „M“ a to z toho důvodu, že si vedení, nepřeje zveřejnění. Firma „M“ je akciovou společností a je dceřinou společností s majetkovou účastí v zahraničí. Konkrétně ve Švýcarsku. Společnost se zabývá sortimentem obalů z vlnitých, kaširovaných a hladkých lepenek. Nabízí obaly, které svou kreativitou a efektním zpracováním výrazně podporují úspěch zabalených výrobků na spotřebitelském trhu. Vedle skládaček z hladké lepenky vyrábí tento závod i kaširované obaly z vlnité lepenky s různým profilem vlny, u nichž se spojuje velmi kvalitní potisk ofsetem s vysokou pevností obalu. Nabízí největší výrobní kapacitu a nejširší paletu obalů z vlnité lepenky ze všech výrobních závodů ve střední Evropě.

4.2. Popis poplatníka

Poplatník pan „H“ je členem představenstva dceřiné společnosti s majetkovou účastí ve Švýcarsku. Pracuje na základě mandátní smlouvy a pobírá jak odměnu za výkon své práce v České republice, tak ve Švýcarsku. Je svobodný a rodiče žijí ve Švýcarsku. Ve Švýcarsku je také středisko jeho životních zájmů a vlastní zde nemovitost. V České republice vlastní nemovitost a pobývá zde již několik let. Nemá zde žádné rodinné příslušníky. Vlastní řidičský průkaz a automobil registrovaný ve Švýcarsku. Státní občanství je Švýcarské.

4.3. Určení daňového rezidentství²⁹

Společnost řeší otázku, zda je pan „H“ rezidentem České republiky či Švýcarska. Z toho plyne otázka, v jakém státě má zdaňovat své příjmy a odvádět pojištění. Společnost se také zabývá problematikou toho, jaké příjmy jsou zahrnovány do základu daně či do základu pro výpočet pojištění.

Nejprve bychom si měli uvědomit, jaký je rozdíl mezi rezidentem a nerezidentem určitého státu. Daňovým rezidentem je poplatník s celosvětovou daňovou povinností vůči tomuto státu. Jeho daňová povinnost se tedy vztahuje jak na příjmy plynoucí z tohoto státu, tak na příjmy, které plynou ze zahraničí. Daňovým nerezidentem určitého státu je naopak poplatník, který má omezenou daňovou povinnost. Daňová povinnost je omezena výhradně na příjmy ze zdrojů na území tohoto státu, popřípadě na majetek, který se na tomto území nachází.

V první řadě si určíme rezidentství. K tomu nám slouží český daňový zákon, švýcarský daňový zákon a hlavně vycházíme ze smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Švýcarskem. Dle českého zákona o dani z příjmů vyplývá, že pan „H“ splňuje podmínky rezidentství v České republice (obvykle se zde zdržuje, pobýval v roce 2010 na území České Republiky déle než 183 dní). Poplatník však splňuje podmínky rezidentství také ve Švýcarsku. Je tedy potřeba dle kritérií, které jsou uvedeny ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění, určit rezidentství pouze vůči jednomu státu. Dle smlouvy o zamezení dvojího zdanění existují čtyři kritéria, dle kterých určujeme daňové rezidentství. Mezi kritéria patří existence stálého bytu, kdy se předpokládá, že poplatník je rezidentem v tom státě, ve kterém má byt. Stálým bytem se rozumí byt, který byl pořízen pro trvalejší užívání. Může se jednat o vlastní, pronajatý byt či dům, nebo zařízenou najatou místnost.

²⁹*Rezident*, daňový poradce. [online]. 2004, [cit. 2011-03-06]. Dostupný z WWW:

<http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=74&typ=r&levelid=da_402.htm>

Druhým kritériem jsou užší osobní a hospodářské vztahy. Toto kritérium vychází z rodinných a společenských vztahů fyzické osoby. Těmito vztahy jsou myšleny rodinné vztahy, místo, kde má osoba registrován osobní automobil, místo, kde je držitelem řidičského průkazu, kde má místo sociálních, politických, kulturních a náboženských organizací, se kterými má vztahy, místo z něhož osoba spravuje svůj majetek či místo, kde má zřízeny bankovní účty. V pořadí třetím kritériem pro určení rezidentství je místo, kde se poplatník obvykle zdržuje. Posledním z kritérií je státní občanství.

Posouzení rezidentství není jednoduchou záležitostí. Dle informací o poplatníkovi jsem vyhodnotila, že pan „H“ je rezidentem Švýcarska. Na základě kritéria stálého bytu, střediska životních zájmů a místa, kde se poplatník obvykle zdržuje jsem rezidentství nemohla jednoznačně určit. Rozhodujícím faktem pro mne bylo státní občanství, které je u našeho poplatníka švýcarské. V našem případě se tedy kritérium státního občanství stalo klíčovým v určení daňového rezidentství.

4.4. Smlouva o zamezení dvojího zdanění³⁰

Česká republika má s mnoha státy uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění (viz. Příloha č.1). Smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou smlouvy mezistátní. Účelem těchto smluv je, aby zabránily dvojímu zdanění, nebo tomu, aby některý příjem nebyl zdaněn vůbec. Tyto smlouvy nám u jednotlivých druhů stanoví, kterému ze smluvních států přísluší zdanění. Je nutno si uvědomit, že smlouvy jsou nadřazeny vnitřním právním předpisům daného státu. S jednou zemí je většinou sjednána jedna smlouva. Může však nastat situace, kdy jsou sjednány smlouvy dvě. Jedna se týká zdanění příjmů a druhá zdanění majetku.

³⁰*Smlouvy o zamezení dvojího zdanění* - daňový poradce. [online]. 2004, [cit. 2011-03-06]. Dostupný z WWW:

<http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=74&typ=r&levelid=DA_438.HTM >

4.5. Platba daní a odvodů^{31/32}

Představenstvo je statutární orgán, který řídí činnost společnosti. Předkládá valné hromadě ke schválení řádnou, mimořádnou účetní závěrku a návrh na rozdělení zisku. Předmětem mandátní smlouvy je to, že pověřená osoba (mandatář) se zavazuje pro mandanta za úplatu, jménem mandanta a na jeho účet provádět obchodní záležitosti.

Činnost člena statutárního orgánu je upravena v obchodním zákoníku. Z toho tedy vyplývá, že činnost nemůže fyzická osoba vykonávat v pracovním poměru, a to z toho důvodu, že vznik a zánik právního vztahu není upraven pracovně-právními předpisy. Funkce je upravena pouze obchodně-právním vztahem. Nejlepší úpravou těchto vztahů je tedy mandátní smlouva, která musí být sjednána za úplatu. Dle zákona o daních z příjmů se jedná o příjmy ze závislé činnosti. Jelikož poplatník „H“ nepracuje na základě pracovní smlouvy, ale na základě smlouvy mandátní je jeho příjem zdaňován podle §6, odst. 1 písm. b), dle zákona o daních z příjmů. Jako daňově uznatelný náklad je možno zahrnout pouze příjem za výkon funkce samotného statutárního orgánu a příjem za výkon funkce společníka.

Pokud je poplatník členem představenstva a nejedná se o rezidenta České republiky, společnost sráží z jeho příjmů 15% daň, a to bez ohledu na výši příjmů. Poplatník je také účastníkem zdravotního pojištění, kdy společnost odvádí 9% a člen představenstva 4,5 %. Základem daně je hrubá mzda navýšená o 9%, což je částka, kterou odvádí společnost na zdravotní pojištění. V případě, že porovnáme člena představenstva a zaměstnance, nastává odlišnost. Zaměstnanci platí zálohovou daň, ve výši 15%, a to i v případě, že by poplatník

³¹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění.

³² Zákon č. 513/1991 Sb. obchodní zákoník v platném znění.

nebyl rezidentem České republiky. Zaměstnanci hradí jak zdravotní pojištění, tak pojištění sociální. U zdravotního pojištění zaměstnavatel odvádí 9% a zaměstnanec 4,5 % ze základu daně. V případě sociálního pojištění, je zaměstnancem odváděno 6,5% a zaměstnavatelem 25%.

Z našeho případu vyplývá, že poplatník „H“, kterého jsme určili, jako rezidenta Švýcarska bude ve Švýcarsku odvádět příslušnou daň z celosvětových příjmů a bude platit sociální a zdravotní pojištění. V České republice bude odvádět daň z příjmů, které mu vznikly na našem území, a bude hradit zdravotní pojištění. V otázce zdanění příjmů z České republiky ve Švýcarsku se bude vycházet ze smlouvy o zamezení dvojího zdanění. V případě, že by poplatník „H“ byl v pozici zaměstnance, český daňový a odvodový systém se k němu bude chovat jako ke každému jinému zaměstnanci. Platil by tedy daň z příjmů, zdravotní, ale také sociální pojištění. Základem daně by byla superhrubá mzda. Superhrubá mzda obsahuje kromě hrubé mzdy i sociální a zdravotní pojištění, které za své zaměstnance odvádí zaměstnavatel.

4.6. Návrhy řešení

V této části bakalářské práce chci navrhnout změnu v oblasti určování rezidentství. O daňovém rezidentství se rozhoduje na základě čtyř kritérií. Těmito kritérii jsou stálý byt, životní zájmy, obvyklé místo zdržení, středisko užších hospodářských a osobních vztahů a státní občanství. Ráda bych navrhla změnu, která by se stala součástí smluv o zamezení dvojího zdanění, které jsou uzavírány mezi jednotlivými státy, ale také součástí zákona o daních z příjmů. Věřím, že by bylo vhodné, aby se touto změnou řídila celá Evropská unie. Systém by se stal jednotnějším pro celou Evropu a jistě by také došlo ke snížení administrativních nákladů, které je nutno vynaložit při určování rezidentství.

Prvním kritériem, které bych navrhla je obvyklé místo zdržení poplatníka. Tak jako je určeno v zákoně o daních z příjmů, bych považovala za poplatníky obvykle se zdržujícími na území České republiky ty poplatníky, kteří zde pobývají alespoň 183 dnů v příslušném kalendářním roce. Pokud by však nastala situace, že poplatník splňuje podmínky rezidentství pro oba státy, určila bych daňové rezidentství na základě toho, kde poplatník pobýval více dnů v roce. Jako druhé kritérium bych zvolila středisko životních zájmů. Zde není v mnoha případech určení jednoznačné. Mnohdy je tedy na samotném poplatníkovi, aby střed svých životních zájmů určil. Záleží především na jeho pocitech. V pořadí třetím kritériem bych zvolila státní občanství. Na jeho základě, lze jednoznačně určit daňové rezidentství, pokud má

poplatník státní občanství pouze v jednom státě z těch, mezi kterými rozhodujeme o rezidentství. Může však nastat situace, kdy poplatník vlastní státní občanství obou států. Poté nelze jednoznačně rezidentství určit. Jako poslední kritérium bych navrhla tzv. „svobodnou volbu poplatníka“. K této volbě by došlo pouze v případě, že by poplatník splnil všechny tři předchozí podmínky pro oba státy. Splňoval by tedy rezidentství v obou státech. Poté by záleželo na jeho svobodné vůli, kde se rozhodne být rezidentem.

V případě pana „H“, jehož rezidentství je předmětem našeho zájmu, bychom k tzv. „svobodné volbě poplatníka“ přistoupit nemohli. Důvodem je nesplnění jednoho ze tří kritérií. Tímto kritériem je státní občanství. Poplatník „H“ vlastní jen švýcarské občanství. K tomu, aby mohla být uplatněna tzv. „svobodná volba poplatníka“ by musel vlastnit i občanství České republiky.

5 Závěr

Cílem mé bakalářské práce bylo popsat systém daní a odvodů v České republice a vybraných zemích. Této problematice jsem se věnovala z pohledu teoretického, ale také jsem tuto teorii aplikovala do praxe. Cíl bakalářské práce se mi podařilo naplnit, nejen z hlediska teoretického, ale také praktického.

V první teoretické kapitole jsme se zabývali historií, charakteristikou, funkcí či rozdělením daní. Předmětem této kapitoly je také charakteristika zdravotního a sociálního pojištění. Celá tato kapitola je věnována České republice.

V druhé teoretickém oddílu jsme nahlédli do daňových a odvodových systémů vybraných zemí. Vybranými zeměmi jsou Velká Británie, Slovensko a Švýcarsko. Velkou Británii jsem vybrala z důvodu zajímavosti nahlédnout na propracovanost systémů v konstituční monarchii. Slovenská republika byla vybrána na základě zjištění odlišností mezi Českou republikou a Slovenskem, jelikož jsme příbuzné státy. V neposlední řadě Švýcarsko nás zaujalo svou odlišností vůči jiným státům, a to nejen proto, že se odlišuje tím, že nepatří do Evropské unie. Bylo zajímavé nahlédnout do systémů těchto zemí a porovnat funkci České republiky s těmito zeměmi.

V praktické části bylo nahlédnuto do problematiky dvojího zdanění. Zde bylo určeno rezidentství poplatníka. Určeno na jakém území je poplatník účasten na pojištění a na jakém území podléhají jeho příjmy zdanění. Podařilo se tedy zajistit cíl bakalářské práce. V praktické části jsem se mimo jiné zabývala návrhem na změnu kritérií pro určování rezidentství. Navrhla jsem změny, které by byly obsaženy jak v zákoně o daních z příjmů, tak ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění. Kritérii pro určování rezidentství by bylo místo obvyklého zdržení poplatníka, středisko životních zájmů a státní občanství. Zásadní novinkou by bylo čtvrté kritérium. K tomuto kritériu by se přistoupilo pouze v případě, že by poplatník splnil všechny tři výše uvedené podmínky v obou státech. Splňoval by tedy podmínky rezidentství v obou zemích. Poté by se přistoupilo k tzv. „svobodné volbě poplatníka“, který by se na základě svého uvážení rozhodl, v jakém státě chce být rezidentem. Věřím, že by bylo vhodné, aby se touto změnou řídila celá Evropská unie. Systém by se stal jednodušším pro celou Evropu a jistě by také došlo ke snížení administrativních nákladů, které je nutno vynaložit při určování rezidentství.

Seznam použité literatury:

a) Knihy, zákony

- [1] KOLEKTIV AUTORŮ *Účetnictví podnikatelů*. 1. vyd. Ostrava: VŠB – Technická univerzita Ostrava, 2009. 215 s. ISBN 978-80-248-2149-8.
- [2] ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 4. vyd. Praha: Linde Praha, 2010. 352 s. ISBN 978-80-7201-799-7.
- [3] VYBÍHAL, V. *Zdaňování příjmů fyzických osob 2010 - praktický průvodce*. 6.vyd. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2010. 224 s. ISBN 978-80-247-3426-2
- [4] SKALICKÁ, H. *Mezinárodní daňové vztahy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s.2010. 144 s. ISBN 978-80-7357-484-0
- [5] RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 3. vyd. Olomouc:ANAG, 2009. 423 s. ISBN 978-80-7263-511-5.
- [6] SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů*. 2. vyd. Praha: ASPI, 2008. 326 s. ISBN 978-80-7357-354-6.
- [7] VANČUROVÁ, A., KLAZAR, S. *Sociální a zdravotní pojištění - úvod do problematiky*. 2. vyd. Praha:ASPI –Woters Kluwer. 124 s. ISBN 978-80-7357-381-2.
- [8] KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie – úvod do problematiky*. Praha:ASPI, a.s., 2005. 112 s. ISBN 80-7357-092-0.
- [9] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád v platném znění.
- [10] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění.
- [11] Zákon č. 513/1991 Sb. Obchodní zákoník v platném znění.

b) Internetové zdroje

- [1] *Daňová soustava*. [online]. 2009, [cit. 2011-01-21]. Dostupný z WWW:
<https://akela.mendelu.cz/~xvitkova/Tisk/DS_-_prednaska_c._1.doc>

- [2] *Daňové definice*. [online]. 2010, [cit. 2011-01-21]. Dostupný z WWW:
<<http://www.berne.cz/dane/danove-definice>>
- [3] *Daňové pojmy – daňový poradce*. [online]. 2004, [cit. 2010-11-06]. Dostupný z WWW: <<http://www.sagit.cz/pages/lexikonhesla.asp?cd=157&typ=r>>
- [4] *Finanční a daňový sektor Švýcarsko*. [online]. 1997, [cit. 2011-03-06]. Dostupný z WWW:<<http://www.businessinfo.cz/cz/sti/svycarsko-financni-a-danovy-sektor/5/1000681/#sec5>>
- [5] *Podnikání a daně ve Švýcarsku*. [online]. [cit. 2011-03-06]. Dostupný z WWW:
<<http://www.euroekonom.cz/podnikani-eu-clanky.php?type=pg-podnikani-dane-svycarsko>>
- [6] *Daň nepřímá*, daňový poradce. [online]. 1996. [cit. 2011-03-06]. Dostupný z WWW:
<http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=74&typ=r&refresh=yes&levelid=da_032.htm>
- [7] *Daň přímá*, daňový poradce. [online]. 2004. [cit. 2011-03-06]. Dostupný z WWW:
<http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=74&typ=r&refresh=yes&levelid=da_035.htm>
- [8] *Třídění daní*, daňový poradce [online]. 2004, [cit. 2011-03-06]. Dostupný z WWW:<http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=74&typ=r&levelid=DA_490.HTM>
- [9] *Rezident*, daňový poradce. [online]. 1996, [cit. 2011-03-06]. Dostupný z WWW:
<http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=74&typ=r&levelid=da_402.htm>
- [10] *Zamezení dvojího zdanění příjmů*. [online]. 2007, [cit. 2011-04-06]. Dostupný z WWW:<<http://www.sfinance.cz/osobni-finance/informace/dane-z-prijmu-zahranici/ze-zahranici-dvoji-zdaneni/>>
- [11] *Daň z příjmů právnických osob*. [online]. 2004, [cit. 2011-04-06]. Dostupný z WWW:<http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=74&typ=r&refresh=yes&levelid=da_048.htm>

- [12] *Daň z příjmů fyzických osob*. [online]. 2004, [cit. 2011-04-06]. Dostupný z WWW:http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=74&typ=r&refresh=yes&levelid=da_047.htm
- [13] *Daň z přidané hodnoty-daňový poradce*. [online]. 2004, [cit.2011-04-06]. Dostupný z WWW:http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=74&typ=r&refresh=yes&levelid=da_046.htm
- [14] *Daň z nemovitostí*. [online]. 2004, [cit.2011-04-06]. Dostupný z WWW:<http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=74&typ=r&refresh=yes&levelid=da_041.htm >
- [15] *Daň silniční*. [online]. 2004, [cit.2011-04-06]. Dostupný z WWW:<http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=74&typ=r&refresh=yes&levelid=da_041.htm >
- [16] *Daň dědická-daňový poradce*. [online]. 2004, [cit.2011-04-06]. Dostupný z WWW:<http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=74&typ=r&refresh=yes&levelid=da_026.htm>
- [17] *Daň darovací-daňový poradce*. [online]. 2004, [cit.2011-04-06]. Dostupný z WWW:<http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=74&typ=r&refresh=yes&levelid=da_025.htm >
- [18] *Daň z převodu nemovitostí-daňový poradce*. [online]. 2004, [cit.2011-04-06]. Dostupný z WWW:http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=74&typ=r&refresh=yes&levelid=da_045.htm
- [19] *Spotřební daně-daňový poradce*. [online]. 2004, [cit.2011-04-06]. Dostupný z WWW:<http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=74&typ=r&refresh=yes&levelid=da_464.htm>

Seznam zkratk

Aj.....	a jiné
Atd.....	a tak dále
Cit.....	citováno
Č.....	číslo
ČR.....	Česká republika
DAP.....	daňové přiznání
DIČ.....	daňové identifikační číslo
DPH.....	daň z přidané hodnoty
EU.....	Evropská unie
EHS.....	Evropské hospodářské společenství
FO.....	fyzická osoba
Kč.....	korun českých
Mj.....	mimo jiné
PO.....	právnícká osoba
Popř.....	popřípadě
OSVČ.....	osoba samostatně výdělečně činná
S.....	strana
Sb.....	Sbírky
Tzv.....	takzvaný

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne

.....
Petra Doleží

Adresa trvalého pobytu studenta:

Čechova 657/7

Opava – Kateřinky

747 05

Seznam obrázků

Obr. 2.1 Sociální pojištění v České republice	18
Obr. 2.2 Části systému sociálního pojištění v ČR.....	19
Obr. 2.3 Poplatníci a plátcí sociálního pojištění.....	20
Obr. 2.4 Limity vyměřovacích základů.....	23
Obr. 2.6 Osoby samostatně výdělečně činné a jejich účast na sociálním pojištění.....	24
Obr. 2.9 sazby sociálního pojistného	27
Obr. 2.10 Způsob placení pojistného	27

Seznam příloh

Příloha č.1 - seznam států, se kterými má Česká republika uzavřeny smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Příloha č. 1

Smluvní stát	Platnost ode dne	Sbírka zákonů (event. Sbírka mezinárodních smluv)
Albánie	10.09.1996	270/1996 Sb.
Arménie	15.07.2009	86/2009 Sb.m.s.
Austrálie	27.11.1995	5/1996 Sb.
Ázerbájdžán	16.06.2006	74/2006 Sb.m.s.
Belgie	24.07.2000	95/2000 Sb.m.s.
Bělorusko	15.01.1998	31/1998 Sb.
Bosna a Hercegovina	12.5.2010	58/2010 Sb. m.s.
Brazílie	14.11.1990	200/1991 Sb.
Bulharsko	02.07.1999	203/1999 Sb.
Čína	23.12.1987	41/1988 Sb.
Dánsko	27.12.1982	53/1983 Sb.
Egypt	04.10.1995	283/1995 Sb.
Estonsko	26.05.1995	184/1995 Sb.
Etiopie	30.05.2008	54/2008 Sb.m.s.
Filipíny	23.09.2003	132/2003 Sb.m.s.
Finsko	12.12.1995	43/1996 Sb.
Francie	01.07.2005	79/2005 Sb.m.s.
Gruzie	04.05.2007	40/2007 Sb.m.s.
Chorvatsko	28.12.1999	42/2000 Sb.m.s.
Indie	27.09.1999	301/1999 Sb.
Indonésie	26.01.1996	67/1996 Sb.
Irsko	21.04.1996	163/1996 Sb.
Island	28.12.2000	11/2001 Sb.m.s.
Itálie	26.06.1984	17/1985 Sb.
Izrael	23.12.1994	21/1995 Sb.
Japonsko	25.11.1978	46/1979 Sb.
JAR(Jihoafriická republika)	03.12.1997	7/1998 Sb.
Jordánsko	7.11.2007	88/2007 Sb.
Kanada	28.05.2002	83/2002 Sb.m.s
Kazachstán	29.10.1999	3/2000 Sb.m.s.
Korejská republika	03.03.1995	124/1995 Sb.
KLDR (Korejská lidově demokratická republika)	07.12.2005	3/2006 Sb.m.s.
Kuvajt	03.03.2004	48/2004 Sb.m.s.
Kypr	26.11.2009	120/2009 Sb.m.s.
Libanon	24.01.2000	30/2000 Sb.m.s.
Litva	08.08.1995	230/1995 Sb.
Lotyšsko	22.05.1995	170/1995 Sb.
Lucembursko	30.12.1992	79/1993 Sb.
Maďarsko	27.12.1994	22/1995 Sb.
Makedonie	17.06.2002	88/2002 Sb.m.s
Malajsie	09.03.1998	71/1998 Sb.

Malta	06.06.1997	164/1997 Sb.
Maroko	18.07.2006	83/2006 Sb.m.s.
Mexiko	27.12.2002	7/2003 Sb.m.s.
Moldávie	26.04.2000	88/2000 Sb.m.s.
Mongolsko	22.06.1998	18/1999 Sb.
Německo	17.11.1983	18/1984 Sb.
Nigérie	02.12.1990	339/1991 Sb.
Nizozemí	05.11.1974	138/1974 Sb.
Norsko	09.09.2005	121/2005 Sb.m.s.
Nový Zéland	29.8.2008	75/2008 Sb.m.s.
Polsko	20.12.1993	31/1994 Sb.
Portugalsko	01.10.1997	275/1997 Sb.
Rakousko	22.03.2007	31/2007 Sb.m.s.
Rumunsko	11.08.1994	180/1994 Sb.
Rusko	18.07.1997	278/1997 Sb.
Řecko	23.05.1989	98/1989 Sb.
SAE (Spojené arabské emiráty)	09.08.1997	276/1997 Sb.
Singapur	21.08.1998	224/1998 Sb.
Slovensko	14.07.2003	100/2003 Sb.m.s.
Slovinsko	28.04.1998	214/1998 Sb.
Srbsko a Černá Hora	27.06.2005	88/2005 Sb.m.s.
Srí Lanka	19.06.1979	132/1979 Sb.
Sýrie	12.11.2009	115/2009 Sb.m.s.
Španělsko	05.06.1981	23/1982 Sb.
Švédsko	08.10.1980	9/1981 Sb.
Švýcarsko	23.10.1996	281/1996 Sb.
Tádžikistán	19.10.2007	89/2007 Sb.m.s.
Thajsko	14.08.1995	229/1995 Sb.
Tunis	25.10.1991	419/1992 Sb.
Turecko	16.12.2003	19/2004 Sb.m.s.
Ukrajina	20.04.1999	103/1999 Sb.
USA (Spojené státy americké)	23.12.1993	32/1994 Sb.
Uzbekistán	15.01.2001	28/2001 Sb.m.s.
Velká Británie(Spojené království Velké Británie a Severního Irska)	20.12.1991	89/1992 Sb.
Venezuela	12.11.1997	6/1998 Sb.
Vietnam	03.02.1998	108/1998 Sb.